

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho de la Empresa

Gobierno corporativo fiscal y sus desafíos

Prácticas empresariales para el cumplimiento de obligaciones tributarias

Dania Morcillo Gutiérrez

Tutora: Carmen Amalia Simone Lasso

Quito, 2020

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional		
	Reconocimiento de créditos de la obra	
	No comercial	
	Sin obras derivadas	
Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia		

Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Dania Morcillo Gutiérrez, autora del trabajo intitulado “Gobierno corporativo fiscal y sus desafíos: Prácticas empresariales para el cumplimiento de obligaciones tributarias”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho de la Empresa en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

29 de septiembre de 2020

Firma: _____

Resumen

En la actualidad, los mecanismos de autorregulación por parte de las empresas tienen gran aceptación. Estos son adoptados con el objetivo permanente de propender al cumplimiento normativo, mitigar riesgos económicos y reputacionales, apuntando a alcanzar un éxito sostenible en el mercado. Esta investigación estudia la figura de gobierno corporativo fiscal, la cual se construye a partir del reconocimiento del área tributaria como una de las más influyentes en las actividades económicas y empresariales. Comprende el compromiso de la empresa para alcanzar un efectivo cumplimiento tributario, para lo cual los administradores y directores de las empresas asumen una posición de responsabilidad respecto a la estrategia fiscal y, para la adecuada gestión, favorecen la aplicación de herramientas que permitan la prevención de fraudes fiscales y la mitigación de riesgos en la materia.

Por otra parte, se analiza la participación de las administraciones tributarias en estos procesos, como punto clave del concepto de cumplimiento cooperativo y parte importante para estimular su aplicación.

También, de forma esencial se estudian las prácticas empresariales útiles para controlar los contingentes tributarios, las cuales pueden ser implementadas en el seno de una buena gobernanza fiscal, entre ellas se cuentan: los códigos de ética, el *compliance* tributario y el *tax control framework*.

Complementariamente, se observa el caso español que cuenta con legislación respecto al gobierno corporativo fiscal; y se examina la normativa tributaria ecuatoriana a fin de identificar las pautas que puedan guiar y estimular a los contribuyentes a la adecuada gestión tributaria.

Palabras claves: gestión empresarial, fiscalidad, riesgos tributarios, cumplimiento tributario, cumplimiento cooperativo, *compliance* tributario

A mi madre, motor y ejemplo de vida.

Agradecimientos

A mis profesores de los programas de Especialización y Maestría en Derecho de la Empresa, por los conocimientos y experiencias compartidas. A mi tutora, Carmen Simone Lasso, por sus consejos y valioso acompañamiento en el presente trabajo de titulación.

Tabla de contenidos

Introducción.....	13
Capítulo primero: Gobierno corporativo y fiscalidad.....	15
1. Gobierno corporativo	15
2. Inclusión de la fiscalidad en la estructura de gobierno corporativo.....	20
2.1 OCDE: Lineamientos sobre gobierno corporativo fiscal.....	24
2.2 Unión Europea: Buena gobernanza fiscal.....	27
2.3 Pacto Mundial de la Organización de Naciones Unidas (ONU): Responsabilidad corporativa fiscal	29
Capítulo segundo: Gobierno corporativo fiscal: Prácticas empresariales para el cumplimiento tributario	33
1. Cumplimiento tributario.....	33
2. Principio de cumplimiento cooperativo	36
3. Gobierno corporativo fiscal	42
3.1 Código de buenas prácticas	44
3.2 Compliance tributario	48
3.3 <i>Tax control framework</i>	58
Capítulo tercero: Marcos regulatorios sobre gobierno fiscal.....	61
1. Marco regulatorio español sobre gobierno corporativo fiscal.....	61
2. Gobierno corporativo fiscal en el Ecuador.....	68
Conclusiones.....	79
Bibliografía.....	83

Introducción

El ordenamiento jurídico al que deben someterse las empresas cada vez es más amplio y complejo; estas se encuentran sujetas a un control más exhaustivo por parte de entidades públicas y a una vigilancia crítica por parte de la colectividad; en este orden, la exigencia de ética en las prácticas empresariales constituye una máxima cuyo cumplimiento, va adquiriendo mayor relevancia. Tomando en cuenta este entorno, la mejor opción para la empresa es la autorregulación, mediante la implementación de mecanismos que coadyuven a supervisar que sus actuaciones y la del conjunto de personas que participan en ella, se encuentren ajustadas a la ley y a lo moralmente aprobado, a fin de evitar riesgos reputacionales.

Así, las prácticas de buen gobierno corporativo se muestran como una herramienta eficaz para el adecuado manejo de las empresas. Razón por la cual, su aplicación se encuentra generalizada y su aceptación ha incrementado.

Al respecto, se considera que el cumplimiento tributario es un punto clave en la gestión empresarial, dada su tecnicidad legal y contable, así como por tener importantes consecuencias económicas y reputacionales para la compañía. La articulación del tema fiscal en las estructuras de gobierno corporativo, constituye un medio para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y mitigar los riesgos en la materia. En este orden, se considera que la inclusión de la fiscalidad en esta estructura es importante y oportuna, pues apunta al desarrollo sostenible del negocio y al mantenimiento de su éxito.

Además, los sistemas de control de riesgos fiscales en la estructura del gobierno corporativo comportan un “ganar-ganar” para los actores que intervienen en las relaciones tributarias, pues pueden propender a la armonización de la relación entre las empresas y las administraciones tributarias, así como la creación de espacios en los que sea posible gestionar los contingentes tributarios que puedan ocasionarse, lo que significa prevención de riesgos potenciales que repercutirían en el patrimonio y en la reputación de las empresas, así como una correcta recaudación y un ahorro en los procedimientos de control por parte de la Administración Pública.

A partir del estudio de la figura de gobierno corporativo fiscal, esta investigación se propone analizar las prácticas empresariales que pueden constituir herramientas útiles para la gestión de riesgos tributarios dentro de una organización, e identificar los mecanismos normativos que regulan la materia.

En el primer capítulo se desarrollan las bases teóricas del concepto de gobierno corporativo, con el fin de analizar la articulación de la fiscalidad en esta estructura. De esta forma, se apunta a construir una definición de *gobierno corporativo fiscal*, cuyos principales ejes son la gestión de riesgos tributarios y la prevención del incumplimiento de la normativa fiscal. En este orden, contiene un estudio de las regulaciones establecidas por las Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), la Unión Europea y el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, sobre esta temática.

A lo largo del segundo capítulo se analizan los conceptos de cumplimiento tributario y cooperativo; se proponen los lineamientos de un Gobierno Fiscal; y, se estudian las prácticas empresariales que pueden ser implementadas dentro de su marco, tales como: código de buenas prácticas, *compliance* tributario y el *tax control framework*.

En el capítulo tercero se identifican las particularidades del marco regulatorio español, el cual se toma como ejemplo debido a que ha activado una gama de mecanismos normativos para impulsar la adopción y ejecución de prácticas empresariales tendientes a alcanzar un correcto cumplimiento tributario; los cuales van desde recomendaciones hasta modificaciones en su derecho positivo, así como la creación de instrumentos para su certificación. Además, se analiza la normativa ecuatoriana con el objeto de reconocer sus regulaciones sobre gobernanza fiscal y las figuras similares y conducentes a ese fin, que en ella se establezcan y puedan ser aplicadas por las empresas.

Capítulo primero

Gobierno corporativo y fiscalidad

En este capítulo se desarrollan aspectos generales del gobierno corporativo, tales como: sus antecedentes, objetivos, importancia e implicaciones que abarcan su estructuración; estudio que constituye un punto de partida, para posteriormente analizar cómo encaja la fiscalidad en una estructura de gobierno corporativo. Además, a partir de la identificación de la relación entre fiscalidad y la figura antes mencionada, se apunta a construir una definición de *gobierno corporativo fiscal*, que tiene como principales ejes, el control y la mitigación de los riesgos tributarios que una empresa pueda encontrar en el ejercicio de su actividad, y la prevención de fraudes fiscales, los cuales deben constituir focos de atención en una adecuada gestión empresarial.

Sobre esta base se abarcará el estudio de los principales lineamientos en la materia y las fuentes normativas existentes a nivel de *soft law*, entre los que se cuentan los lineamientos dados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), la Unión Europea y el Pacto Mundial de las Naciones Unidas.

1. Gobierno corporativo

El gobierno corporativo es una herramienta para la gestión de las empresas y constituye un conjunto de principios, normas y estrategias que buscan su adecuado manejo.

La necesidad de su desarrollo e implementación surgió, entre otros, a partir del reconocimiento de que las disociaciones existentes entre los diferentes poderes o grupos de una empresa (socios o accionistas, directores y administradores) y el inadecuado manejo de información, fueron factores claves para que ocurrieran algunos de los grandes escándalos corporativos de la historia, como son los casos Enron, Tyco y Worldcom, en los que se denotó un bajo nivel de control por parte de los grupos de poder en las actividades de la empresa y su relación con el fracaso del negocio.

Otro elemento que influyó en la necesidad de fortalecer la forma de gobernar una empresa fue la baja o nula participación y accesibilidad por parte de los accionistas minoritarios en su manejo, así como el desconocimiento que estos tenían de la gestión

que se realizaba sobre su inversión, lo que evidenciaba la falta de canales adecuados de información y de sistemas para transparentar el manejo de la empresa.

Sin embargo, tal vez el principal motor para reforzar las estructuras de gobierno corporativo ha sido la importancia que ha cobrado la reputación empresarial como elemento para competir en el mercado. En los últimos años, se ha dado relevancia a la opinión pública y a la forma de interactuar de la empresa con sus grupos de interés. El buen manejo de la empresa, el adecuado seguimiento que esta realice sobre sus procedimientos y las rectificaciones en caso de errores, influyen de manera directa en la percepción del consumidor sobre el correcto funcionamiento de la compañía y la confiabilidad de los productos o servicios que ofrece.

Por estas razones, se identificó que, para asegurar la perdurabilidad y éxito de una empresa, es necesario fortalecer los procesos de vigilancia y gestión de sus actividades y mejorar los canales de información y las relaciones entre los distintos grupos de poder, para lo cual es necesaria la creación de una estructura de gobierno corporativo que permita una estrecha vigilancia estructural, financiera y administrativa de las operaciones que se lleven a cabo.

Atendiendo a esta necesidad, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), cuyo objetivo es alcanzar un crecimiento económico sostenible para sus estados miembros, en 1999, por primera vez, publicó los Principios de Gobierno Corporativo, que constituyen un conjunto de normas y directrices para asegurar la adecuada vigilancia y dirección de una empresa en el ejercicio de sus actividades.¹

Esta iniciativa fue elaborada por los gobiernos nacionales de los países miembros, organizaciones internacionales interesadas y el sector privado, y propone doce principios rectores en la materia, que se encuentran desarrollados en la publicación “Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20”. Además, constituye un referente para evaluar y afinar los marcos jurídicos aplicables al gobierno corporativo en los estados miembros. La OCDE, reconociendo el carácter evolutivo del tema, ha realizado varias revisiones y actualizaciones de estos principios.

Actualmente, la institución de gobierno corporativo es materia de análisis en el medio jurídico y financiero, la cual ha alcanzado tanta importancia que no se circunscribe únicamente a las grandes empresas, sino que se torna necesaria para todo tipo de

¹ OCDE, *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20* (París: Éditions OCDE, 2016) 3, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>.

sociedades. A continuación, se recogen algunas de las definiciones que se consideran más completas.

Alexandra Portalanza, en su publicación “Gobierno Corporativo: una aproximación teórica”, recoge de forma sistematizada las primeras definiciones dadas sobre este tópico, así:

Richard Eells (1956) fue el primero en utilizar la terminología “gobierno de la buena organización o gobierno corporativo” para referirse al gobierno de las organizaciones. Una definición dada por el Cardbury Report (1992) indica que el gobierno corporativo es el sistema por el cual las empresas son dirigidas y controladas. Blair (1995) lo considera como el conjunto de disposiciones legales, culturales e institucionales que determinan lo que las empresas que cotizan en bolsa pueden hacer: quién los controla, cómo se ejerce el control, y cómo son asignados los riesgos y rendimientos de las actividades que realizan.

Andrei Shlifer y Robert W. Vishny (1997) definen al gobierno corporativo como las formas y medios a través de los cuales quienes proporcionan los recursos financieros se aseguran de tener una retribución adecuada a sus inversiones.²

Como se puede observar, desde las primeras definiciones dadas sobre gobierno corporativo, se ha intentado englobar a las diferentes aristas que este concepto abarca y en las que tiene influencia, las cuales se siguen incrementando acorde con los desafíos actuales.

A medida que se ha avanzado en el tema, han surgido nuevas definiciones como la de Aldo Olcese, quien concibe al gobierno corporativo como:

Aquel sistema por el cual los negocios corporativos (de las empresas) son dirigidos y controlados y donde se establecen derechos y obligaciones entre las diferentes personas involucradas en la empresa: propietarios, consejeros, administradores, accionistas y simples empleados, así como también las reglas y los procedimientos para la toma de decisiones sobre esos negocios.³

Por su parte, Myriam Ayerra define al gobierno corporativo como un “conjunto de principios o normas que regulan el funcionamiento del órgano de gobierno de la compañía y el mismo descansa sobre cuatro pilares fundamentales: responsabilidad, independencia, transparencia e igualdad”.⁴

² Alexandra Portalanza, “Gobierno Corporativo: Una aproximación teórica”, *Saber, ciencia y libertad* 8, n. 1 (2013): 119. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5109386>.

³ Aldo Olcese Santonja, *Teoría y práctica del buen gobierno corporativo* (Madrid: Marcial Pons, 2005), 19.

⁴ Myriam Ayerra Eusa, “Reforma de gobierno corporativo: más Junta”, *Garrigues*, 23 de enero de 2014, párr. 2, https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/reforma-del-gobierno-corporativo-mas-junta.

Mientras que Adriana Cely manifiesta que el gobierno corporativo es una institución que busca remediar las deficiencias del derecho de sociedades, a través de aspectos puntuales como: la transparencia, la elaboración de verdaderos contrapoderes y el derecho de responsabilidades. Sobre este último punto aboga por el establecimiento de mecanismos que exijan que el administrador responda por las consecuencias de sus actos cuando estos atenten contra la moral y la buena gestión de la empresa.⁵

Alonso Almeda, en su publicación “Responsabilidad social corporativa y buen gobierno: el uso de las TIC para construir un gobierno corporativa social electrónico de la empresa”, señala que los objetivos del gobierno corporativo son: determinar los mecanismos para dirigir y controlar las empresas; conseguir un mayor grado de responsabilidad por parte de la dirección; así como, ejercer un mejor control en la rendición de cuentas financieras y en la obtención de ganancias para la sociedad.⁶

Linda Navarro Matamoros también se ha manifestado sobre la finalidad de esta institución, dentro su publicación “Gobierno corporativo, economía sostenible y responsabilidad social de la empresa”, en el que ha señalado lo siguiente:

Su fin se centra en la necesidad de superar los llamados problemas de agencia, en la terminología propia del análisis económico del Derecho, lo que implica, en términos materiales, reducir y evitar las actuaciones desleales y fraudulentas en la gestión y dirección de las sociedades. Ahí encontramos la esencia del buen gobierno.⁷

En representación de una óptica organizacional, se hace referencia al concepto dado por la Corporación Andina de Fomento (CAF) que establece al gobierno corporativo como “el sistema por el cual una organización es dirigida y controlada en el desarrollo de sus actividades económicas”.⁸ Y, de forma más amplia, señala que se trata de un conjunto de prácticas que gobiernan o dirigen las interacciones entre los miembros de una empresa,

⁵ Adriana Cely, “El gobierno corporativo y los riesgos empresariales”, en *El derecho en el contexto de la globalización*, ed. Gonzalo Andrés Ramírez Cleves y Mauricio Baquero Herrera (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007), 411.

⁶ María del Mar Alonso Almeida, “Responsabilidad social corporativa y buen gobierno: El uso de las TICs para construir un gobierno corporativa social electrónico de la empresa”, *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 82 (2008): 33. <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista82/82.pdf>.

⁷ Linda Navarro, “Gobierno corporativo, economía sostenible y responsabilidad social de la empresa”, en *Economía social y economía sostenible*, ed. Rosalía Alfonso Sánchez (Navarra: Aranzadi, 2010), 284.

⁸ Corporación Andina de Fomento, *Gobierno corporativo: Lo que todo empresario debe saber* (Caracas: CAF, 2010), 9, https://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/842/GC_todoEmpresario.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

primordialmente aquellas que se dan entre la gerencia que administra y quienes conforman el capital social, es decir, quienes invierten recursos en la misma.

A partir del estudio del concepto de gobierno corporativo, Clermont Muñoz se ha identificado los siguientes elementos que se deben considerar en la práctica:

1. El trato igualitario y la protección de los intereses de todos los accionistas.
2. El reconocimiento del papel de terceros (*stakeholders*) interesados en la marcha y permanencia de la sociedad.
3. La emisión, revelación y transparencia de la información.
4. El aseguramiento de que existan guías estratégicas en la sociedad, monitores efectivos de la administración y responsabilidad fiduciaria del Directorio.
5. La identificación y control de los riesgos a que está sujeta la sociedad.
6. La declaración de principios éticos y de responsabilidad social.
7. La prevención de operaciones ilícitas y conflictos de interés.
8. La revelación de hechos indebidos y protección a los informantes.
9. El cumplimiento de las regulaciones a que esté sujeta la sociedad.
10. La certidumbre y confianza para los inversionistas y terceros interesados sobre la conducción honesta y responsable de los negocios de la sociedad.⁹

En conclusión, el gobierno corporativo es el conjunto de prácticas que rigen las relaciones entre los propietarios, directores y administradores de una empresa, y se configura como una herramienta necesaria para que las organizaciones tengan una estructura definida, así como una clara y adecuada repartición de responsabilidades y procedimientos eficaces para la identificación, la regulación y la gestión de riesgos.

Aterrizando en una esfera práctica, la materialización de los principios de gobierno corporativo comprende, por ejemplo: la creación de comités, entre los que se destacan los de auditoría, ética y selección, así como la estructuración adecuada de un consejo de administración y una junta directiva o de asesores; el reforzamiento de la estructura y funciones del consejo de administración o similar; la determinación de procedimientos a seguir por parte de la empresa y sus miembros para un eficaz cumplimiento normativo, lo que constituye el sistema conocido como *compliance*; la implementación de códigos de conducta, manuales de buenas prácticas, entre otros.

Además, su implementación comporta beneficios como la protección de los accionistas y de los grupos de interés; el fortalecimiento de las relaciones al interior de la empresa; el desarrollo de los sistemas de información internos y hacia sus grupos de

⁹ Clermont Muñoz, “Buen gobierno corporativo = competitividad”, *Revista E+E ESPAE y Empresa*, n.º 2 (2011): 8-12. <https://www.espol.edu.ec/wp-content/uploads/2011/12/buengobiernocorporativo.pdf>.

interés; el fomento de una posición de confianza y seguridad en el mercado; el incremento de las posibilidades de financiamiento externo; el decremento de probabilidades de ocurrencia de delitos y prácticas no deseadas; entre otros. En definitiva, constituye un pilar sobre el que se puede asentar el éxito y la perdurabilidad del negocio.

2. Inclusión de la fiscalidad en la estructura de gobierno corporativo

Una vez que se han desarrollado los aspectos generales del gobierno corporativo, cabe establecer que el concepto que se desarrolla a continuación se asienta sobre la misma base teórica, a la cual se le añade la materia fiscal, como uno de los temas que deben observarse en la estructura del manejo de una empresa, reconociéndose al área tributaria como una de las más influyentes en las actividades económicas y empresariales.

Particularmente sobre la integración de la función fiscal en el marco del gobierno corporativo, José Manuel Calderón¹⁰ ha expresado que esta busca que los efectos de la actividad empresarial en esta materia sean debidamente controlados y supervisados por el consejo de administración de cada compañía. Así, la gobernanza fiscal comporta, entre otros aspectos, la implementación de sistemas de control de riesgo fiscal, transparencia en el cumplimiento de las obligaciones y maximización del valor de la empresa. Al respecto señala lo siguiente:

Esta tendencia dirigida a integrar la política y estrategia fiscal y la gestión, control y supervisión del riesgo fiscal dentro del ámbito del buen gobierno corporativo, no solo opera al servicio del cumplimiento de finalidades estrictamente corporativas sino también como un instrumento al servicio del cumplimiento tributario constituyendo un mecanismo de control fiscal accesible para las autoridades fiscales.¹¹

En un sentido similar, Satoru Araki, en su artículo “El tributo y el gobierno corporativo: lo que las autoridades tributarias esperan de la compañía”, publicado en el sitio web oficial del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), se cuestiona sobre el porqué de la relación entre tributo y gobierno corporativo, y al respecto indica lo siguiente:

¹⁰ José Manuel Calderón, “El nuevo marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal”, *Ernst & Young Global Limited*, marzo de 2015, 6, <https://docplayer.es/78485498-Nota-tecnica-el-nuevo-marco-del-buen-gobierno-corporativo-en-materia-fiscal-introduccion-josemanuelcalderon-consejero-academico-ey.html>.

¹¹ *Ibíd.*, 4.

Un objetivo principal del gobierno corporativo es la integridad de la información financiera con la que las sociedades cotizadas rinden cuentas a accionistas y al mercado. Desde un punto de vista tributario, una información financiera fiable es también la base del cumplimiento tributario; a este respecto, las compañías rinden cuentas también a tesoros nacionales y autoridades tributarias.

Se espera que el consejo fije estrategias corporativas y proporcione un liderazgo, por lo tanto, para garantizar un alto nivel del cumplimiento tributario, el liderazgo y el compromiso de parte de la gestión son unas condiciones *sine qua non*; pues el cumplimiento tributario de alto nivel necesita reforzar el control interno cubriendo la operación entera de una empresa.¹²

Por su parte, Jesús Gascón, al analizar la implementación de prácticas de buen gobierno corporativo en el ámbito tributario y las ventajas que esta comporta, sostiene que mitigar contingentes tributarios para la empresa es uno de los principales objetivos de la figura que se analiza, así:

Por supuesto, ello no quiere decir que no quepan discrepancias interpretativas entre las empresas y la administración, sino que de lo que se trata es de evitar planificaciones agresivas y reducir el espacio para el conflicto, para ello es esencial que las empresas identifiquen sus operaciones con riesgo fiscal en especial en aquellos casos en los que no se comparta el criterio interpretativo de la administración o existan dudas sobre cuál será este.¹³

Sin embargo, también se han esbozado argumentos que sostienen que no debería incluirse la materia fiscal en la agenda del gobierno corporativo. Al respecto, Christian Nowotny¹⁴ ha señalado los siguientes motivos: primero, este tema puede ser muy técnico o complicado para los directores; segundo, porque no se cumpliría el fin de los códigos de gobierno corporativo, el cual es atraer inversiones, pues las referencias a la legislación tributaria podrían causar confusión en los posibles inversionistas extranjeros; y, tercero, porque la discusión sobre temas tributarios en un informe de gobierno corporativo divulgado públicamente, puede atraer la atención de las autoridades tributarias, que no siempre es deseable.

Pero, la importancia de los aspectos puntualizados por Nowotny pueden encontrarse desvanecidos si los sopesamos con el riesgo reputacional, el cual podría

¹² Satoru Araki, “El Tributo y el gobierno corporativo: lo que las autoridades tributarias esperan de la compañía”, *CIAT*, 19 de marzo de 2018, párr. 12-13, <https://www.ciat.org/el-tributo-y-el-gobierno-corporativo-lo-que-las-autoridades-tributarias-esperan-en-companias/>.

¹³ Jesús Gascón, “Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2014, 17, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_19.pdf.

¹⁴ Christian Nowotny, “Taxation, accounting and transparency: The missing trinity of corporate life.”, *Social Science Research Network*, 16 de junio de 2008, 1-2, <https://ssrn.com/abstract=981973>.

afectarse si la empresa no estructura mecanismos que aseguren el cumplimiento de la normativa tributaria.

En este sentido, cabe anotar que el *riesgo reputacional* es uno de los factores que han impulsado la inclusión de la materia tributaria en la estructura de gobierno corporativo, debido a que las estrategias de la evasión en el pago de impuestos y las planeaciones fiscales agresivas ya no son indiferentes a la opinión pública, que las tacha y condena, lo que ocasiona un deterioro de la imagen empresarial frente a los consumidores y, por tanto, genera resultados negativos.

Sobre las consecuencias de un inadecuado manejo de los contingentes tributarios que pueden ocasionarse en la gestión empresarial, José Rozas Valdés anota lo siguiente:

De ese modo, las cuestiones fiscales irrumpen con fuerza en el ámbito del buen gobierno societario, *corporate governance*, empieza a considerarse que la política fiscal de las compañías forma parte del deber de diligencia de sus administradores desde el momento en que la asunción de riesgos excesivos en esta materia puede traer consigo quebrantos financieros más que considerables, tanto desde la perspectiva de tener que afrontar cuantiosas responsabilidades derivadas de incumplimientos tributarios, como desde la consideración de los riesgos de deterioro de la imagen comercial de la marca.¹⁵

En el artículo titulado “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, de la revista académica *British Tax Review*, se analizan diversos aspectos que se debe tener en cuenta en la gestión de riesgos fiscales. Respecto a la influencia de su manejo en la imagen corporativa, se establece lo siguiente:

Tax could fall within the CSR agenda of companies in this narrow sense if company directors believe that shareholders, analysts and the public might view corporate tax planning unfavourably, since this might lead to reputational damage leading to a fall in share prices, sales and profits. If this were the case, directors would have to consider whether the benefits of tax planning were outweighed by these costs.¹⁶

En este sentido, cabe resaltar que son cada vez más las organizaciones no gubernamentales (ONG), formas de organizaciones de la sociedad civil y personas que se

¹⁵ José Rozas Valdés, “Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español”, *Universidad de Barcelona*, 2016, 20, <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99641/1/662781.pdf>.

¹⁶ Los tributos podrían entrar dentro de la agenda CRS de las compañías en este sentido restringido, si los directores de una compañía consideran que los accionistas, analistas y el público pueden ver desfavorablemente la planificación tributaria corporativa, debido a que esto puede llevar a un daño reputacional que derive en una caída de los precios, ventas y utilidad. Si este fuera el caso, los directores tendrán que considerar si los beneficios de una planificación fiscal pueden verse superados por estos costos.

preocupan porque exista una tributación equitativa. De tal forma que la advertencia de estructuras de planeación fiscal utilizadas para la deslocalización de rentas, constituyen focos de interés que generan conmoción y rechazo público.

El caso *Starbucks* en el Reino Unido es un claro ejemplo de lo antes apuntado. En octubre del 2012, la cadena periodísticas *Reuters* informó que la multinacional desde que comenzó a operar en dicho país, en 1998, había generado ganancias por tres mil millones de libras esterlinas (£3.000 millones), pero que apenas había pagado ocho punto seis millones (£8,6 millones) en impuesto sobre la renta, es decir, menos del 1% de las ganancias obtenidas. Además, publicó la estructura usada por *Starbucks*, la cual pese a no contravenir las leyes tributarias, provocaba la reducción de la carga fiscal en esa jurisdicción.¹⁷

Esta noticia generó un gran levantamiento mediático en contra de la compañía y provocó un boicot en sus ventas, pues, los consumidores ingleses rechazaban consumir productos de una empresa que no pagaba impuestos en una justa medida. Finalmente, la multinacional cedió a la presión social y se comprometió a pagar más impuestos, inclusive renunciando a deducciones a las que tenía derecho, con el fin de restaurar la confianza de sus consumidores.¹⁸

La prensa internacional ha dado cuenta de otros casos en los que empresas se han visto en la palestra pública por supuestas evasiones tributarias, tales como: IKEA, denunciada en el Parlamento Europeo por el movimiento Greens-EFA;¹⁹ gigantes como Apple, Google y Amazon, cuyos movimientos operacionales y financieros son constantemente expuestos al escrutinio público, entre otros. Incluso, el riesgo reputacional respecto al cumplimiento tributario afecta a las personas naturales, tal como se evidenció con lo sucedido con los denominados *Panama Papers*.

De todas las definiciones y anotaciones analizadas, se puede concluir que el concepto de “Buen Gobierno Corporativo Fiscal” o simplemente “Gobierno Fiscal” constituye una confluencia del Derecho Societario y el Derecho Tributario, pues sitúa como parte importante de una adecuada administración empresarial, al efectivo

¹⁷ Tom Bergin, “Special Report: How Starbucks avoids UK taxes”, *Reuters*, 15 de octubre de 2012, <https://uk.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax/special-report-how-starbucks-avoids-uk-taxes-idUKBRE89E0EX20121015>.

¹⁸ Europa Press, “Starbucks accede a pagar más impuestos en Reino Unido”, *Europa Press*, 7 de diciembre de 2012, <https://www.europapress.es/economia/noticia-economia-empresas-starbucks-accede-pagar-mas-impuestos-reino-unido-20121207094028.html>.

¹⁹ Catherine Olier, “IKEA flat pack tax avoidance”, *The Greens/EFA*, 25 de abril de 2016, <https://www.greens-efa.eu/en/article/news/ikea-flat-pack-tax-avoidance/>.

cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de la gestión de herramientas que permitan la prevención de fraudes fiscales y la mitigación de riesgos tributarios. En este sentido, se considera como punto clave, el compromiso de los directivos de la compañía, quienes deben asumir una posición responsable respecto a la gestión del contingente tributario, a través de la supervisión y control de la estrategia fiscal, con miras a propenderá un manejo adecuado y transparente de la información concerniente al cumplimiento de estas obligaciones.

A continuación, se estudian los lineamientos desarrollados sobre el tema y conceptos relacionados por parte de importantes organizaciones:

2.1 OCDE: Lineamientos sobre gobierno corporativo fiscal

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) busca promover políticas en pro del desarrollo económico y social a nivel mundial. La globalización ha facilitado la creación de negocios y la expansión de las relaciones comerciales a nivel mundial, lo que ha permitido el nacimiento y crecimiento de nuevas y más grandes empresas multinacionales; sin embargo, en el área tributaria, de forma contraproducente, este fenómeno ha posibilitado la deslocalización de los efectos tributarios de las actividades generadoras de renta, mediante el diseño de planeaciones tributarias agresivas.

Cabe precisar que no se condena de forma generalizada a la planificación fiscal, la cual busca incrementar las utilidades de la empresa mediante la reducción o diferimiento en el pago de impuestos, a través de la aplicación de beneficios tributarios legales, sino que se hace referencia a aquellas estructuras en las que las empresas trasladan las rentas producidas en determinado territorio a jurisdicciones distintas, simplemente atraídas por la existencia de un régimen impositivo bajo o nulo.

Estas situaciones generan grandes perjuicios económicos para los estados en los que realmente se producen los beneficios de capital, así como para los grupos de interés localizados en los lugares donde las empresas efectivamente ejercen sus actividades.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como respuesta a las planeaciones tributarias agresivas y la incidencia que estas tenían en las economías estatales, estructuró el Plan de la Iniciativa BEPS, por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting* (erosión de la base imponible y el traslado de beneficios), y el Plan de Acción, que constituyen un conjunto de principios y medidas que buscan

regular las estrategias tributarias de las grandes empresas, apuntando en definitiva a que se transparenten sus acciones.

La integración de la materia tributaria en las prácticas de buen gobierno corporativo, como herramienta para la consecución de este fin, resulta novedosa y sus elementos se han ido determinando en el camino. Por tanto, a continuación se hará referencia al desarrollo del tema dentro de la Organización.

Los países que forman parte de la OCDE, mediante la Declaración de Seúl (2006), se comprometieron a edificar los cimientos para la cooperación entre sus administraciones tributarias y las empresas, así como a impulsar las prácticas de buen gobierno corporativo en el ámbito fiscal.

En la referida Declaración, los representantes de los estados miembros establecieron su preocupación sobre el desarrollo del gobierno corporativo; señalaron que las administraciones tributarias tienen el deber de “fomentar, por parte de la alta dirección de grandes empresas (por ejemplo, consejeros delegados y Consejos de Dirección) un mayor interés, y mayor responsabilidad, en sus estrategias de planificación fiscal”.²⁰ También se comprometieron a “ampliar las Directrices sobre Buen Gobierno Corporativo para otorgar una mayor atención a la relación entre tributos y el concepto de buen gobierno”.²¹

Mientras que, en el Comunicado del Cabo, que fue resultado de la Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria (FAT), dada en enero de 2008, la Organización se refiere a las tendencias globales en el mundo empresarial y sus consecuencias para las administraciones fiscales, analiza los resultados de la Declaración de Seúl y publica el informe sobre intermediarios fiscales.

En esta oportunidad, la Organización se refiere expresamente a la denominada *relación cooperativa* entre los grandes contribuyentes corporativos y las administraciones tributarias, la cual describe como una interacción basada en la confianza, cooperación y transparencia, que podría generar un mayor grado de garantía tributaria, reducir las inspecciones de control y dar celeridad a la resolución de problemas fiscales.

Así, la Organización confirmó la intención de poner en práctica los principios de gobierno corporativo en el campo tributario.

²⁰ OCDE, “Declaración de Seúl”, *Organisation for Economic Co-operation and Development*, 14-15 de septiembre de 2006, 5, <https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf>.

²¹ *Ibíd.*, 6.

Finalmente, en la segunda revisión de los Principios de Gobierno Corporativo del G20 y de la OCDE, publicada en el 2016 y que se encuentra vigente, se desarrollan aspectos relacionados con la inclusión de la materia fiscal en la estructura de gobierno corporativo, así:

El sexto capítulo titulado “Las responsabilidades del Consejo de Administración”, tiene el siguiente principio: “El marco para el gobierno corporativo debe garantizar la orientación estratégica de la empresa, el control efectivo de la dirección por parte del Consejo y la rendición de cuentas ante la empresa y los accionistas”.²² En el desarrollo de este principio marco, la organización puntualiza como una de las funciones del Consejo de Administración, la supervisión de los sistemas de gestión de riesgos, con el fin de garantizar el cumplimiento de la legislación aplicable, incluida la normativa tributaria.

Siguiendo la línea trazada, dentro del tercer sub-principio que se refiere al deber del Consejo de obrar de forma ética y tener en cuenta a los diferentes grupos de interés, la Organización indica lo siguiente:

De la misma manera, cada vez en más países, el Consejo está obligado a supervisar las estrategias de planificación fiscal y financiera que la administración puede adoptar, desincentivando actuaciones que no redunden en el interés a largo plazo de la empresa y sus accionistas, como prácticas activas de elusión fiscal, que, además, pueden comportar un riesgo jurídico y reputacional.²³

En el documento preparado por la OCDE²⁴ se señala que los consejos de administración deberían asumir las siguientes funciones:

- Revisar y orientar la estrategia empresarial y los procedimientos de gestión de contingencias, así como realizar un seguimiento de su cumplimiento.
- Vigilar la eficacia de las prácticas de gobierno de la empresa e implementar las reformas necesarias.
- Fiscalizar y gestionar los posibles abusos en las operaciones con partes relacionadas.
- Garantizar la integridad de los sistemas de presentación de informe contables y financieros de la empresa, incluida la auditoría independiente,

²² OCDE, *Principios de gobierno corporativo de la OCDE y del G20* (París: Éditions OCDE, 2016), 53, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>.

²³ *Ibíd.*, 55.

²⁴ *Ibíd.*, 53-4.

y la adopción de sistemas de gestión de riesgos y su adaptación a la legislación aplicable, entre otras.

De esta forma, la OCDE ha dado cabida y la relevancia a la materia fiscal dentro la estructura de gobierno corporativo, y conforme se ha analizado, la responsabilidad recae principalmente en el consejo de administración de la empresa, el cual es el órgano encargado de dirigir la estrategia corporativa, lograr un equilibrio entre los intereses contrapuestos que puedan presentarse; asegurar la rentabilidad de la inversión y optimizar la imagen y reputación de la empresa, etc.

2.2 Unión Europea: Buena gobernanza fiscal

El concepto de *buena gobernanza fiscal* alude a un conjunto de normas jerarquizadas (tratados, directivas y reglamentos) y a nivel de *soft law* (comunicaciones generales, planes de acción, códigos de conducta y directrices) que son desarrolladas por la Unión Europea (UE), desde el 2008, con el fin de determinar los principios de gobernanza fiscal en el territorio comunitario y las herramientas necesarias para su efectiva aplicación por parte de la comunidad, los estados miembros y las empresas, para luchar contra abusos en términos impositivos y alcanzar un manejo fiscal justo y eficiente en la región.

La UE ha señalado que este concepto se encuentra acentuado en cuatro principios, que son: transparencia, intercambio de información, competencia fiscal lesiva y responsabilidad social corporativa.

Tulio Rosembuj, en su publicación web titulada “Principios de Gobernanza Fiscal en la Unión Europea”, a partir del análisis de las normas y lineamientos por las instituciones comunitarias, realiza una síntesis de cada uno de estos principios, en los siguientes términos:

El principio de transparencia comprende decisiones sobre paraísos fiscales, jurisdicciones que amparan el secreto bancario; el abuso de personas jurídicas, antecedente del beneficiario efectivo; revisión de las reglas contables; adopción del informe *Country by country* (país por país) de las empresas transnacionales.

El principio de intercambio de información se convierte en la elección de la modalidad automática, dentro de la Unión y con terceros Estados.

El principio de competencia fiscal lesiva conserva su alcance en el rechazo a los regímenes fiscales preferenciales y la ayuda fiscal prohibida. [...]

[...] el principio de Responsabilidad Social Corporativa deriva la necesidad que la operación comercial y la estrategia central de la empresa identifique, prevea y mitigue

los impactos adversos y negativos de la elusión fiscal intencional, mediante el desplazamiento de sus beneficios a otras jurisdicciones más benévolas que le aseguren la doble no imposición.²⁵

Para esta investigación, el cuarto principio de responsabilidad social corporativa (RSC), reviste especial importancia, porque busca la participación activa de las empresas y actores privados, quienes se comprometen en propender la buena gobernanza fiscal.

En términos sencillos y generales, la RSC implica la preocupación de las empresas por los impactos que puedan generar sus acciones en la sociedad. Aquí, vale la pena puntualizar su diferencia con el concepto de *gobierno corporativo*. Mientras la primera busca manejar las interacciones externas de la empresa con sus grupos de interés; el segundo pretende regular las interacciones internas entre los grupos de poder de las empresas. Por tanto, si bien pueden verse como figuras alineadas en sus objetivos generales, que se traducen en una óptima gestión empresarial, se diferencian en cuanto a los segmentos que regulan y buscan desarrollar.

Sin perjuicio de esta diferenciación de figuras, resulta valioso el análisis del principio de responsabilidad social corporativa en el marco de la denominada buena gobernanza fiscal que propone la Unión Europea, pues comporta la participación de las empresas en el desarrollo de los sistemas tributarios y apunta a fortalecer su posición en los mismos, lo que resulta beneficioso para asegurar la perdurabilidad del negocio y su marca dentro del mercado.

En este orden, es menester ahondar en el contenido de este principio. Rosembuj, en su libro “Tax morale”, analiza las connotaciones éticas que se deben considerar en el diseño de una política fiscal, así como los elementos morales tocantes en el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias, por tanto sitúa gran interés en el principio de RSC, al cual se refiere de la siguiente manera:

La RSC es el soporte que prohíbe, en principio, el exceso de riesgo fiscal de la empresa, el estado mental de conciencia lesiva, la intencionalidad de eludir el pago de los impuestos mediante mecanismos destinados a impedir la aplicación correcta de la norma legal y, por tanto, negando que se cumpla su cometido. La planificación fiscal agresiva es un acto negativo, prohibido, conspirando contra el interés fiscal y general al mismo tiempo.²⁶

²⁵ Tulio Rosembuj, “Principios de gobernanza fiscal en la Unión Europea”, *El Fisco*, julio de 2017, <http://elfisco.com/articulos/tax-governance-la-union-europea-principios-gobernanza-fiscal-la-union-europea>.

²⁶ Tulio Rosembuj, *Tax morale* (Barcelona: Ed. El Fisco, 2016), 241.

En virtud de lo expuesto, se entiende que este principio exhorta a las empresas a crear conciencia sobre los impactos negativos de la implementación de planeaciones fiscales agresivas, entre los que se cuentan la privación al fisco de recursos tributarios, la sobrecarga que podría provocarse a los contribuyentes cumplidores y los posibles deterioros en la imagen empresarial. En conclusión, en el marco de la buena gobernanza fiscal, propuesta e impulsada por la Unión Europea, el principio de RSC se configura como un freno que prohíbe el exceso de riesgos fiscales por parte de las empresas y busca contrarrestar el diseño de planificaciones fiscales agresivas, en pro del interés fiscal de los países y de la comunidad, así como una herramienta que ayude a medir los riesgos fiscales que asuman las compañías.

2.3 Pacto Mundial de la Organización de Naciones Unidas (ONU): Responsabilidad corporativa fiscal

El Pacto Mundial de la ONU es un llamado a las empresas a alinear sus estrategias y operaciones mediante la implementación de diez principios universales sobre derechos humanos, normas laborales, medio ambiente y lucha contra la corrupción. Su objetivo principal es movilizar a nivel mundial a empresas sostenibles, mediante su apoyo en la realización de negocios responsables y la toma de acciones estratégicas para avanzar en los objetivos generales de la sociedad.²⁷

En el seno de esta iniciativa se ha desarrollado el concepto de *responsabilidad corporativa fiscal*, el cual se dirige directamente a los inversionistas, en quienes busca crear conciencia sobre las prácticas fiscales y advertir de los riesgos que comportan las planificaciones fiscales agresivas, debido a los daños reputacionales y las distorsiones económicas que pueden provocar.

En este sentido, propone una guía que aplicada permitirá a los inversionistas tener un panorama del manejo fiscal de la empresa. Entre los aspectos que deberá considerar, se cuentan precisamente las prácticas de gobierno corporativo en el ámbito tributario.

Así, el primer paso que se propone es la identificación de banderas rojas en su portafolio de empresas, para lo cual señala que se debe analizar la diferencia entre la tasa efectiva de impuestos sobre los ingresos de la empresa, considerando los elementos que convergen en alcanzar las diferencias significativas que se detecten.

²⁷ United Nations Global Compact, “Our Mission”, *United Nations Global Compact*, accedido 5 de mayo de 2019, <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/misión>.

El segundo paso consiste en la estructuración de un cuestionario para conocer el perfil fiscal de la compañía, basándose en sus finanzas e informes de sostenibilidad. Dentro del mismo se sugiere investigar sobre los siguientes puntos:

- Revisar si la compañía tiene una política tributaria integral y divulgada públicamente.
- Saber si el consejo de administración conoce y supervisa la estrategia fiscal.²⁸
- Conocer si la empresa proporciona información relacionada con los riesgos tributarios y su gestión.
- Examinar la tasa impositiva efectiva global de la empresa y los orígenes de las diferencias significativas que se encuentren.
- Analizar el uso de planeaciones tributarias, para lo cual se deberá indagar sobre la estructura corporativa, el manejo de los derechos de propiedad intelectual, formas de financiamiento intragrupo, los servicios de comercialización, incentivos tributarios, entre otros.
- Observar el informe *Country by Country* (CBCR)

Respecto al Gobierno Fiscal, la guía presentada por el Foro Mundial de las Naciones Unidas recomienda obtener información sobre las siguientes interrogantes:

- ¿Cuenta con un sistema de gestión de riesgos tributarios? ¿Es supervisado por el consejo de administración o un comité? ¿Con qué frecuencia?
- ¿Cómo se maneja, desde la junta directiva, las políticas de planeación tributaria? ¿Hasta qué nivel de gerencia?
- ¿Cuál es el papel de sus auditores externos?
- ¿El desempeño de su gerencia es juzgado con base en los resultados financieros obtenidos antes o después del cálculo de tributos?
- ¿Sus asesores fiscales también llevan a cabo la auditoría de la empresa? En caso de ser afirmativo, ¿cómo maneja los conflictos de intereses?
- ¿Qué tan grande es su departamento de impuestos internos?
- ¿Cuánto ha gastado en asesoramiento tributario interno? ¿Quiénes han sido sus asesores en los tres últimos años?

²⁸ La participación de los consejos de administración de las empresas en la aprobación y fiscalización de las estrategias fiscales de las empresas comporta una práctica de gobierno corporativo tributario.

A partir de la información que se proporcione, el inversionista podrá conocer las prácticas de gobierno corporativo que la empresa realice en torno al gobierno fiscal, lo que le permitirá tener un panorama de cómo se manejan las estrategias fiscales y los contingentes que tenga la empresa o pueda generar.

Mientras que, desde el enfoque de esta investigación, este cuestionario comporta una serie de puntos claves en los que se deberá trabajar al momento de diseñar una estructura de gobierno corporativo fiscal, pues recalca la importancia que dicha figura puede cobrar para futuros inversionistas y la sociedad comprometida con un desarrollo empresarial sostenible.

Como consecuencia de lo expuesto, se concluye que los mecanismos de autorregulación de las empresas cada vez ganan más cabida y fuerza, por constituir procesos que propenden al desarrollo sostenible del negocio. De igual manera, se ha verificado que la fiscalidad puede articularse en la estructura de un buen gobierno corporativo, conforme ha sido desarrollado por importantes organismos internacionales, debido a que el cumplimiento tributario representa un elemento esencial en el ejercicio de la actividad empresarial.

Así, la implementación de un gobierno corporativo fiscal permitirá una adecuada gestión tributaria, la cual ayudará a mitigar riesgos reputacionales y contribuirá a la perdurabilidad de la empresa, tal como se abordará en el siguiente capítulo.

Capítulo segundo

Gobierno corporativo fiscal: Prácticas empresariales para el cumplimiento tributario

Una vez que se ha desarrollado el concepto de gobierno corporativo fiscal, cuyo principal objetivo es establecer los parámetros para una adecuada administración empresarial en la que se vele por el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de la gestión de herramientas que permitan la prevención de fraudes fiscales y la mitigación de riesgos tributarios, en el presente capítulo se analizará qué comprende el cumplimiento tributario; para aterrizar en los lineamientos del gobierno fiscal; y, estudiar las prácticas empresariales que ayudan a alcanzarlo o son útiles en la manejo de los riesgos tributarios.

En relación con el cumplimiento tributario, se abordará el denominado principio de cumplimiento cooperativo, el cual ha sido auspiciado por la OCDE, con el objeto de resaltar la importancia de la relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, a efectos de reducir las cargas que suponen para ambos, la incertidumbre del manejo tributario, los procedimientos de control y los conflictos legales.

Mientras que, dentro de las prácticas empresariales para el control y supervisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, se estudiarán las alternativas que pueden ser implementadas a través de la estructuración de un gobierno fiscal en las empresas, tales como: código de buenas prácticas, *compliance* tributario y el *tax control framework*.

1. Cumplimiento tributario

De forma general, el cumplimiento tributario puede definirse como el acatamiento y aplicación de la legislación fiscal, en el desempeño de los deberes formales como contribuyente y el pago de los debidos tributos. Sin embargo, siguiendo el sentido de esta investigación, es preciso profundizar respecto a todos los aspectos que implican un cabal cumplimiento tributario, pues se busca evitar los contingentes que pueda generar la materia y propender a un desarrollo sostenible del negocio.

En este sentido, considero oportuno subrayar la consigna de que las empresas, además del cumplimiento literal de la ley, deben esforzarse por atender su espíritu.

El concepto de *cumplimiento con el espíritu de la ley* fue propuesto en el estudio de la OCDE titulado “Guidelines for Multinational Enterprises”, publicado en el 2011, cuya conclusión sobre fiscalidad se cita a continuación:

En particular, las empresas deben cumplir con la letra y el espíritu de las leyes y las normas fiscales de los países en los que operan. Cumplir con el espíritu de la ley significa discernir y acatar las intenciones del legislativo. No obliga a una empresa a pagar más de lo que legalmente le corresponde de acuerdo con tal interpretación.

[...]

Si una empresa toma las medidas necesarias para determinar la intención del legislativo e interpreta las normas fiscales de forma coherente con esta intención, a la luz de la literalidad de la norma y de los antecedentes legislativos relevantes y del contexto, entonces, esa empresa cumple con el espíritu de la ley y los reglamentos. Las transacciones no deben quedar estructuradas de manera que sus consecuencias fiscales no sean coherentes con las consecuencias económicas subyacentes a las mismas, excepto que exista legislación específica diseñada para lograr ese fin. En ese caso, la empresa debería opinar de buena fe que la transacción está estructurada para dar el mejor resultado fiscal para la empresa sin que sea contrario a las intenciones del legislador.²⁹

De esta forma, se recomienda que las empresas no solo atiendan a la literalidad de la normativa fiscal contenida en el derecho positivo, sino que entiendan y respeten la intención del legislador, y que tengan en cuenta los criterios desarrollados por la vía jurisprudencial; y, en general, todas las fuentes que puedan brindar certeza para una correcta aplicación de la ley.

Dentro de este postulado, se desarrolla de forma especial, la adaptación de las prácticas de las empresas en el área de precios de transferencia. Al respecto se aconseja tener como guía esencial el principio de plena competencia, más allá de las normas regulatorias de las estructuras societarias y la transaccionalidad que la normativa de cierta forma permita. El ideal debe ser evitar la transferencia inapropiada de beneficios o pérdidas entre distintos sujetos pasivos, de tal manera que no se afecte la recaudación tributaria en el país de acogida o donde realmente se generan los beneficios.

César Montaña³⁰ señala que la obligación de pagar tributos constituye un tema de vital importancia para el Estado, debido a que esta constituye una forma de financiamiento público que permite planificar el desarrollo y la estabilidad económica. Asimismo, aboga por no descuidar la protección jurídica – fiscal de los contribuyentes,

²⁹ OCDE, *La relación cooperativa: Un marco de referencia* (París: OECD Publishing, 2013), 53-4.

³⁰ César Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”, *Revista Foro*, n.º 15 (2011), <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395/390>.

la cual se encuentra establecida en la Constitución de la República y se sustenta en los principios de legalidad, de reserva de ley y seguridad jurídica.

Aprovechando la coyuntura formada en torno el tema, considero oportuno hacer referencia a que el sistema fiscal ecuatoriano puede presentar muchas trabas a efectos de materializar esta consigna, entre los cuales, podemos anotar los siguientes:

Uno, las normas tributarias son redactadas de forma confusa y ambigua, prestándose para múltiples interpretaciones. Además, en muchos casos, las reformas no se realizan de forma íntegra y consistente dentro del ordenamiento (ley – reglamento – resoluciones de carácter general), lo que provoca incertidumbre sobre su aplicación. Esto ha causado que los contribuyentes dependan de la interpretación que dé la Administración Tributaria, pues en la práctica es quien ilegítimamente establece cómo debe aplicarse la normativa.

Dos, no existen canales de comunicación eficaces entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. Consecuentemente, los primeros no pueden resolver de forma oportuna las consultas e inquietudes que surjan en el ejercicio de su actividad económica. De hecho, en muchos casos, los contribuyentes se ven obligados a presentar sus declaraciones tributarias sin tener la certeza del alcance o aspectos de la aplicación de ciertas normas.

Tres, el plazo estimado para el desarrollo de un criterio jurisprudencial es de cinco años o más, contados desde la fecha de la transacción que generó el conflicto legal. Para establecer este plazo se ha tomado en cuenta los siguientes aspectos: tiempo del ejercicio de la facultad determinadora, que por lo general se ejerce en relación a tres periodos fiscales anteriores; plazos de duración de los procesos judiciales; particularidades del sistema de establecimiento de precedentes jurisprudenciales; entre otros. Por tanto, al momento de contar con un precedente jurisprudencial sobre un tema en particular, el contribuyente ya no tendrá oportunidad de enmendar cualquier error cometido en sus declaraciones de impuestos; sino que, en caso de haberse equivocado, deberá asumir el pago de intereses y recargos.

En adición, se debe mencionar que para ese momento es muy posible, que la norma que causó dicha confusión o controversia haya sido reformada y, por tanto, el precedente jurisprudencial no constituya una guía útil para la práctica de los contribuyentes en el presente.³¹

³¹ Al respecto cabe anotar que la normativa tributaria ecuatoriana ha sido objeto de múltiples modificaciones, que han generado una alta inestabilidad en el sistema. Así, en los últimos 10 años, se han

Tomando en cuenta la importancia del tema, se deben buscar mecanismos eficaces para que los contribuyentes tengan certidumbre acerca de cómo aplicar la normativa, lo que a su vez colaborará en el alcanzar un correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y logrará que las partes de la relación jurídica tributaria puedan tener certeza de cuál es el espíritu de la ley, tal como se abordará más adelante en el tercer capítulo de este trabajo.

2. Principio de cumplimiento cooperativo

El principio de cumplimiento cooperativo fue desarrollado en el seno del Foro de Administraciones Tributarias (FAT)³² de la OCDE, como resultado de la evolución de la *enhanced relationship* o relación cooperativa entre las administraciones fiscales y los grandes contribuyentes. A continuación, se desarrollan sus orígenes e implicaciones dogmáticas.

Este concepto se comenzó a edificar a partir de la publicación titulada “Un estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales”, realizada por el FAT en el 2008, en el que se alerta sobre la necesidad de que las administraciones tributarias construyeran relaciones con los grandes contribuyentes, basadas en la confianza y la cooperación, lo que en un primer momento se denominó *relación cooperativa*, con el afán de distinguir este planteamiento de una relación básica establecida por una obligación legal.

La relación cooperativa tenía como objetivos finales: mejorar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales y conseguir que los contribuyentes paguen los tributos correctos en el debido tiempo. En este sentido, su consecución se asentaba sobre los siguientes pilares:

- Las administraciones tributarias, en sus contactos con los contribuyentes, deben demostrar su comprensión basada en el conocimiento de la realidad empresarial, su imparcialidad, proporcionalidad y apertura, mediante la comunicación de información y transparencia.

dado veinte y ocho reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, con un promedio de tres reformas por año.

³² El Foro de Administraciones Tributarias fue creado en el año 2002, por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Este constituye un espacio para que los directores de las administraciones tributarias de los países adscritos y sus equipos de trabajo, puedan debatir sobre las nuevas tendencias mundiales en la materia y desarrollar nuevas ideas para mejorar su trabajo.

- Los contribuyentes deben comunicar información y ser transparentes en su relación con las administraciones tributarias.

Sin embargo, en el 2012, el Buró de la FAT se reunió con el objeto de actualizar las implicaciones dogmáticas que abarca el concepto, basándose en las experiencias obtenidas desde su surgimiento en el 2008 y en la madurez adquirida por varias administraciones tributarias a partir de su aplicación.

Así, una de las principales actualizaciones fue establecer una nueva denominación y se acuñó el término *co-operative compliance* o cumplimiento cooperativo. Al respecto, el organismo señaló lo siguiente:

En resumidas cuentas, las grandes empresas y las administraciones tributarias, aunque satisfechas de que los principios que sustentan el enfoque sigan siendo robustos, temen que la denominación “relación cooperativa” haya creado confusión y en algunos casos la sospecha de que el concepto rompe con ciertos principios importantes tales como la igualdad ante la ley. El presente informe aborda la realidad subyacente a esos temores y el Director General promotor del mismo ha solicitado sugerencias para acuñar un nombre más apropiado. Se han sido recibidas muchas sugerencias pero el consenso general es que el término “cumplimiento cooperativo” es el más exacto dado que no solo denota el proceso de cooperación (la relación), sino que demuestra también su finalidad (el cumplimiento) como componente integral de gestión de riesgos de las administraciones tributarias: el cumplimiento, que implica el pago de los débitos tributarios debidos en el debido momento.³³

En esta línea, el Buró de la FAT, en la publicación “Relación cooperativa: Un marco de referencia”, recoge las experiencias de varias administraciones tributarias en la aplicación de modelos y herramientas para alcanzar una relación cooperativa con los contribuyentes, las cuales se detallan en la siguiente tabla:

Tabla 1
Modelos de cumplimiento cooperativo³⁴

País	Modelos de cumplimiento cooperativo
Alemania	No hay ningún modelo formal de relación cooperativa. Sin embargo, los Estados Federales (Länder) han adoptado varias medidas con la finalidad de mejorar el cumplimiento. A título de ejemplo, en 2012 Baja Sajonia introdujo un enfoque cooperativo para las inspecciones fiscales a las grandes empresas.
Australia	Modelo formal de relación cooperativa introducido en 2001. El producto de más alta calidad del modelo actual es el ACA (Contrato Anual de Cumplimiento) entre las grandes empresas y el Director General que expone las expectativas de comunicación de información y servicio.

³³ OCDE, *La relación cooperativa: Un marco de referencia* (París: OECD Publishing, 2013), 17.

³⁴ *Ibíd.*, 25-27.

Austria	Proyecto Piloto “Supervisión Horizontal” iniciado en 2011 con más de diez (grandes) empresas y sometido a seguimiento continuo hasta 2014. Otras partes interesadas externas (El Colegio de Intermediarios Tributarios, la Cámara de Comercio y la Cámara de Industria) están involucradas con el fin de dar mayor proyección a este enfoque.
Canadá	En 2010 Canadá lanzó un Nuevo Enfoque de Cumplimiento de las Grandes Empresas que se fundamenta en una relación más estrecha y de mayor colaboración con el contribuyente y con los intermediarios fiscales basado en el enfoque de relación cooperativa.
Dinamarca	Modelo formal de relación cooperativa desde 2012. Se inició como proyecto en 2008.
EEUU	El proceso denominado Compliance Assurance Process (CAP) comenzó en 2005 como proyecto piloto y se convirtió en proceso permanente en 2012.
Eslovenia	Existe un modelo de relación cooperativa, iniciado en mayo 2012 con un llamamiento público a todos los grandes contribuyentes a informar a la Agencia Tributaria de Eslovenia (“Eslovenia Davčna Uprava Republike Slovenije”) de su deseo de participar en el proyecto piloto.
España	Modelo formal de relación cooperativa “Código de Buenas Prácticas Fiscales”, se inició en 2009 con la creación del “Foro de Grandes Empresas”. El “Código de Buenas Prácticas Fiscales” fue finalizado en julio 2010.
Finlandia	Proyecto piloto con seis GE (grandes empresas) al comienzo de 2013, con una duración de dos años.
Francia	Hasta tiempos recientes en Francia no existía ningún modelo formal de relación cooperativa. Sin embargo, se habían puesto en marcha mecanismos innovadores y programas de cumplimiento pensados para ayudar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones y con las normas fiscales, diseñados para ofrecer un mayor grado de reactividad y apertura. En noviembre 2012, Francia anunció la creación de su programa piloto “relation de confiance”
Hong Kong	No hay modelo formal de relación cooperativa. Se han llevado a cabo iniciativas dirigidas a alcanzar algunos objetivos más importantes del modelo de relación cooperativa. Por ejemplo, el diálogo con las comunidades corporativas y tributarias y la puesta en práctica de un enfoque basado en el riesgo.
Hungría	No hay modelo formal de relación cooperativa. Sin embargo, en el Plan Estratégico se han tenido en consideración las recomendaciones del Estudio de 2008. En el marco de dicho plan, la Dirección para las Grandes Empresas ha instaurado un sistema de gerencia de relaciones con el cliente, con personal dedicado a responder a las cuestiones planteadas por los grandes contribuyentes. Ello asegura la cooperación mutua en la dirección de tributos y la flexibilidad en las relaciones diarias.
Irlanda	Desde el año 2005 existe un modelo formal de relación cooperativa y de consulta con las partes interesadas, tanto a nivel interno como externo.
Italia	No hay modelo formal de cumplimiento basado en la cooperación. No obstante, la Agencia Tributaria Italiana fue reestructurada en 2009 y se creó una división de Grandes Empresas. El “Seguimiento de la Gerencia de Riesgos” es una de las características más importantes de la reestructuración y constituye un enfoque basado en riesgos impulsado por los rasgos específicos de cada sector industrial y por la información disponible sobre el contribuyente y los factores que podrían afectar su grado de cumplimiento con sus obligaciones fiscales. El sistema garantiza que las investigaciones se centran en los contribuyentes de alto riesgo, evitando o reduciendo al mínimo los controles intrusivos a los contribuyentes que no son de riesgo. Adicionalmente, ayuda a forjar relaciones basadas en la cooperación y la proporcionalidad.
Japón	Existe desde 2010 un modelo de relación cooperativa para las empresas súper-grandes. A la hora de controlar estas entidades, la agencia comprueba la solidez de sus sistemas de gobierno fiscal corporativo. Programa un proyecto piloto: si confirma que las empresas con un adecuado gobierno fiscal corporativo llevan a cabo las transacciones de alto riesgo fiscal correctamente, se pospone la siguiente comprobación.
Noruega	El proyecto piloto de la relación cooperativa comenzó en agosto 2011 hasta 31 de diciembre de 2013. El piloto incluye a seis grupos de contribuyentes de diversas ramas. El proyecto piloto está basado en las recomendaciones del Estudio de 2008 de la OCDE. Además del proyecto piloto, la Oficina de Grandes Contribuyentes en general está trabajando en base al diálogo y la mayor parte de las grandes empresas tienen asignadas un Gerente de Relaciones con el Cliente.

Nueva Zelanda	Hay un modelo formal de relación cooperativa. Comenzó con un proyecto piloto después de que un equipo especial analizara cómo acogerse a las conclusiones del mismo. Un número reducido de contribuyentes fueron invitados a considerar participar en el programa. Se firmó el primer acuerdo en noviembre de 2010.
Países Bajos	El modelo formal de relación cooperativa “Horizontal Monitoring” comenzó en 2005 con dos proyectos piloto. Desde entonces ha sido integrado en la estrategia general de gestión del riesgo del cumplimiento. Entre los componentes esenciales de las acciones tomadas para avanzar hacia un acuerdo de cumplimiento se encuentra el compromiso y la participación “Junta a Junta” (“Tone at the top”) y la resolución de problemas que vengan de atrás. En 2012 el modelo fue evaluado por un Comité Gubernamental Independiente.
Portugal	No hay modelo formal de relación cooperativa. Sin embargo, a principios de 2012 se creó una Unidad de Grandes Empresas con el fin de mejorar las relaciones con los grandes contribuyentes.
Reino Unido	En 2006 HMRC (La Administración Tributaria y Aduanas) puso en marcha un enfoque dirigido a los grandes contribuyentes y basado en la relación cooperativa. Giraba en torno a un modelo de Gerencia de Relaciones con el Cliente y el marco de Gerencia de Riesgo del Cumplimiento Tributario. En 2009 el HMRC aprobó su “Estrategia Grandes Empresas”.
Rusia	A finales de 2012 se inició un proyecto piloto. Cuatro grandes empresas firmaron oficialmente un acuerdo de cooperación en “Supervisión Horizontal - intercambio de información mejorado”. La finalidad del proyecto es establecer un nuevo formato de interacción entre las autoridades tributarias y las empresas basada en la transparencia, la confianza y la cooperación.
Singapur	A mediados del 2008 se inició el “Programa de Relaciones Cooperativas con el Contribuyente” tras un proceso de consulta con la Cámara de Comercio Internacional de Singapur, una asociación industrial que representa a las empresas multinacionales y las entidades comerciales de propiedad local, para participar y forjar relaciones con las grandes empresas más importantes.
Sudáfrica	Modelo de relación cooperativa “Estrategia para forjar el Compromiso del Contribuyente” 2004. Dicha estrategia incluye el proyecto “taking tax to the board room” (Llevar los asuntos fiscales a la sala de juntas del consejo), establecer un Acuerdo Bancario, compartir la clasificación de riesgo del contribuyente y suministrar al Servicio Tributario de Sudáfrica (SARS) una valoración de su grado de cumplimiento y tener un impacto sobre sectores de la economía.
Suecia	Modelo formal de relación cooperativa. Se inició en 2006 con “El Diálogo”. Las empresas podían obtener respuestas a ciertas preguntas de índole fiscal, previas a la presentación de sus declaraciones. El modelo entró en vigor en la primavera del 2012 a pequeña escala, inicialmente con la participación por invitación de 15 empresas.

Fuente y elaboración: OCDE, 2013

De las experiencias anotadas por el FAT, para fines de esta investigación, merece especial atención el modelo japonés, dentro del cual la administración brinda importancia al sistema de gobierno fiscal corporativo que posean los contribuyentes y lo considera como un factor atenuante del riesgo tributario, pues su solidez evita la necesidad de fiscalización por parte del órgano público. Esto constituye un incentivo creado por la administración pública para proliferar una cultura de autorregulación.

De hecho, al recoger las características comunes de los modelos de cumplimiento cooperativo, la Organización fija al gobierno corporativo como uno de ellos y destaca que sus prácticas demuestran que la empresa tiene la voluntad y la capacidad de cumplir con los objetivos de transparencia y comunicación. Además, señala que su concreción se

puede verificar a través de la implementación de modelos de control fiscal, a los cuales dedica un capítulo de la investigación en referencia.

Otras características comunes de los modelos de relación cooperativa son: comprensión de la realidad empresarial y de los elementos que promueven las operaciones comerciales por parte de las administraciones tributarias; desarrollo de mecanismos que brinden certezas a los contribuyentes antes de presentar sus declaraciones fiscales; creación de canales de interacción para resolver dudas en tiempo real; acuerdos que diluyan la litigiosidad; entre otros.

Por su parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), atendiendo al principio de cumplimiento cooperativo y las consideraciones desarrolladas por la OCDE, analizó las iniciativas promovidas por las administraciones tributarias de países de América Latina. Al respecto, esta organización define como iniciativa de cumplimiento tributario a determinados servicios que cumplen las siguientes características:

Una iniciativa de “cumplimiento cooperativo” es aquella que surge del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, y a través de la cual se busca alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración, y en lo posible prevenir controversias en la relación jurídico-tributaria.³⁵

Dentro del trabajo titulado “Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia”, el CIAT recopiló y analizó las iniciativas incorporadas por las diversas administraciones tributarias, las cuales debido a su cantidad y diversidad, clasificó de la siguiente forma:

Tabla 2
Categorías y definiciones³⁶

Categorías	Definiciones
Foro	En esta categoría se encuadrarían aquellas iniciativas que busquen un espacio formal que facilite la interacción entre la administración tributaria y ciertos grupos de contribuyentes y/o intermediarios tributarios; con el propósito de tratar asuntos de política y/o administración tributaria.
	Dentro de esta categoría se encuadrarían iniciativas que permitan atender de manera exclusiva necesidades puntuales de contribuyentes en el ámbito de la administración tributaria, o bien reportar riesgos de manera temprana, con el propósito de evitar controversias futuras, facilitar y promover el cumplimiento.

³⁵ CIAT, “Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia”, *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 2015, 11, https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_DT-2_cumplimiento_cooperativo.pdf.

³⁶ *Ibíd.*, 22.

Comunicación personalizada	Este tipo de iniciativas pueden dirigirse a un grupo de contribuyentes con características comunes o bien al público en general. En todos los casos, la atención que brinda la administración tributaria es personalizada
Actuaciones de la administración tributaria basadas en nivel de riesgo o transparencia de los contribuyentes, para su elegibilidad o bien negociación y firma de acuerdos	En esta categoría se incluirían todas aquellas actuaciones que usualmente se apoyan en los resultados de los procesos de gestión de riesgo o evaluación de ciertos requisitos que se establecen para evaluar la situación de un determinado contribuyente. Todo ello alimenta el proceso decisorio de la administración tributaria para aplicar ciertos beneficios (Ej.: simplificación, servicios, certeza, menores costos de cumplimiento, APAs, etc.), a aquellos contribuyentes que presenten menor nivel de riesgo, que sean más transparentes o bien que cumplan con ciertos requisitos preestablecidos orientados al cumplimiento.
Canales de consulta	En esta categoría se incluyen las iniciativas que permiten a los contribuyentes consultar a la administración tributaria sobre asuntos técnicos y procedimentales.
Capacitación	Contempla aquellas iniciativas que permiten a la administración tributaria ofrecer capacitación a los contribuyentes, orientada a un mejor cumplimiento.
Servicios en general, orientados a fomentar la relación	Contempla aquellas iniciativas que consisten en servicios varios, tendentes a mejorar la relación entre el fisco y el contribuyente.
Otras iniciativas	Los países de la muestra han reportado otras iniciativas, que si bien a nuestro entender podrían no calificar como de cumplimiento cooperativo o no encuadrarse en la definición que hemos desarrollado a estos efectos; representan buenas prácticas que podrían tener incidencia al momento de promover un mayor acercamiento entre la administración tributaria, el contribuyente y los intermediarios tributarios. En otras palabras, bajo la clasificación “otras iniciativas” se tratan aquellas que si bien han sido reportadas por las administraciones tributarias bajo el concepto de “relación cooperativa/cumplimiento cooperativo”, a nuestro criterio se ajustan parcialmente a esta definición.

Fuente y elaboración: CIAT, 2015

Estas categorías representan las iniciativas, que de manera general, han sido instauradas por las administraciones tributarias de los países de América Latina, pese a que en cada caso se denominan de forma diferente y atienden a características propias de la realidad nacional.

Específicamente, las administraciones tributarias de los países andinos reportaron las siguientes iniciativas al CIAT, las cuales fueron recogidas en la referida investigación.

Bolivia: Dentro de la categoría de capacitación, cuenta con la denominada Gerencia de Servicio al Contribuyente y Cultura Tributaria desde la que se organizan eventos periódicos de capacitación, dirigidos especialmente a los grandes contribuyentes e intermediarios fiscales, cuyos objetivos son: mejorar la transparencia y facilitar el cumplimiento tributario. Además, ha instaurado la denominada “oficina virtual” que constituye un canal de comunicación entre los contribuyentes y la administración.

Ecuador: Promueve reuniones sobre aspectos de fiscalización con varios sectores económicos, lo que se ajusta a la categoría de foros. También cuenta con un departamento nacional de grandes contribuyentes, que permite tener una comunicación más

personalizada con las empresas que forman parte de este grupo. Además, cuenta con la herramienta de Acuerdos de Precios Anticipados (APA).³⁷

Por su parte, Colombia y Perú, dentro de la categoría de programas basados en el nivel de riesgo o transparencia de los contribuyentes, reportaron la suscripción de APA, en ambos casos con la característica de unilateralidad. Es decir, en estos países, este acuerdo constituye un contrato firmado entre el contribuyente y la autoridad tributaria, mediante el cual convienen los criterios de valoración de las operaciones que la empresa realizará con sus partes relacionadas.

Considerando la diversidad de casos analizados, se concluye que la relación de cumplimiento cooperativo se basa en la confianza justificada entre las partes, encaminada a un debido cumplimiento de las obligaciones tributarias y a la reducción de conflictos, o dado el caso, a la capacidad de brindar soluciones tempranas y adecuadas a los mismos. Sin embargo, visto desde la perspectiva de la empresa, lo que principalmente se espera, en el marco de esta relación, es la reducción de sorpresas que puedan generar como resultados procesos de fiscalización y futuros litigios.

3. Gobierno corporativo fiscal

De conformidad con la conclusión a la que se arribó en el capítulo anterior, la implementación de un gobierno corporativo fiscal tiene como efecto la ubicación del correcto cumplimiento tributario, como un objetivo principal de una adecuada gestión empresarial, de tal forma que esta propenda a implementar herramientas que permitan la prevención de delitos tributarios, así como la reducción de riesgos en la materia. Para alcanzar esta finalidad, resulta esencial contar con los siguientes elementos: una gestión responsable del contingente tributario por parte de la dirección y un manejo transparente de la información concerniente al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este sentido, su estructuración requiere, entre otras, las siguientes acciones:

Primero, la creación de órganos de administración y dirección que garanticen el manejo adecuado y dirección estratégico de la empresa. Respecto a los consejos de administración, la Ley de Compañías del Ecuador señala lo siguiente:

³⁷ Cabe anotar que en el tercer capítulo de esta investigación, se analiza la firma de APA en el Ecuador, así como otros mecanismos de cumplimiento cooperativo que constan en la normativa tributaria nacional.

Art. 271.- Cuando la administración de la compañía se confíe conjuntamente a varias personas, estas constituirán el consejo de administración. En tal caso las disposiciones pertinentes a derechos, obligaciones y responsabilidades de los administradores son aplicables a las personas integrantes de los consejos de administración, de vigilancia o directorios.³⁸

Pese a que esta posibilidad se encuentra prevista en la norma citada, en el Ecuador no constituye una práctica común la instauración de órganos colegiados de administración, pues las empresas encomiendan esta función principalmente a la gerencia general. Por otra parte, una práctica que se va acentuando principalmente en las empresas grandes, es la implementación de directorios formados por profesionales independientes, cuya finalidad esencial es la supervisión de las actuaciones de la administración, además de otras atribuciones previstas en los estatutos sociales que coadyuvan a garantizar el cumplimiento del objeto de la compañía.

En relación con los deberes de los administradores y los directores miembros del consejo de administración, David Sperber³⁹ señala que estos tienen dos deberes esenciales, la diligencia y la lealtad, los cuales –anota- han sido interpretados por la jurisprudencia comparada como la conducta de un ordenado comerciante-empresario y de un representante leal.

El mismo autor en relación con las formas organizativas y de la fiscalización de la empresa, propone que por ley se obligue a las sociedades súper capitalizadas a la creación de un *directorio* y se reglamenten sus funciones. En este orden, sugiere varias reglas para que su conformación sea eficiente para los intereses sociales, entre estas: número impar, no menor de tres miembros ni mayor a once; elección de directores independientes y externos; representación de los accionistas minoritarios, entre otras.

Precisamente, un directorio permitirá reducir los problemas de agencia que se susciten entre la administración y la propiedad (accionistas), y ejecutar labores de supervisión interna.

Estos órganos de administración y dirección deberán aprobar la estrategia fiscal de la empresa, determinar cuáles son los riesgos aceptables o tolerables, elegir e impulsar la aplicación de herramientas de gestión de riesgos tributarios, fiscalizar su desarrollo y tomar las medidas correctivas necesarias en caso de incumplimiento, entre otros.

³⁸ Ecuador, *Ley de Compañías*, Registro Oficial 312, 5 de noviembre de 1999, art. 271.

³⁹ David Sperber, “Gobierno corporativo ¿en Ecuador?”, *Iuris Dictio* 7, n.º 10 (2013): 82, doi:10.18272/iu.v7i10.662.

En otras palabras, la gerencia y el directorio deben responsabilizarse por las decisiones fiscales y las planeaciones tributarias que ejecute la empresa, pues esta labor no debe relegarse a ciertas áreas, dado que sus resultados pueden influir en la imagen corporativa y el valor de la compañía.

Segundo, el establecimiento de una política fiscal empresarial basada en la ética, en la que se reconozcan el interés público, por constituir un medio de financiamiento estatal, como el interés privado o propio de la empresa, en reconocimiento de la importancia de un adecuado manejo tributario para garantizar la sostenibilidad y sustentabilidad del negocio.

Tercero, la disposición de destinar recursos para este fin, mediante la contratación de talento humano especializado y altamente calificado para la gestión tributaria.

Cuarto, la reglamentación de las funciones y atribuciones que tendrán los organismos y las unidades operativas que intervengan en el proceso.

Quinto, la implementación de prácticas empresariales para la prevención y gestión de riesgos tributarios, tales como: códigos de buenas prácticas, la organización en *compliance* y el *tax control framework*.

Entre otras acciones necesarias, en función de las características propias de la empresa, entre las que se considerarán el sector económico en el que operan, la etapa de desarrollo de la sociedad, el volumen de negocios, composición societaria, entre otros aspectos.

Dada la relevancia que tiene para esta investigación, a continuación se desarrollan de forma independiente, algunos de los mecanismos y herramientas relacionados con la gestión de riesgos fiscales.

3.1 Código de buenas prácticas

Los códigos de buenas prácticas, también denominados códigos de ética o de conducta, son herramientas explícitas⁴⁰ para intentar responder a los problemas éticos que puedan suscitarse dentro de una organización o como resultado de su actuación. En este sentido, deben contemplarse como un medio que dispone la empresa para articular los

⁴⁰ Dentro del tema propuesto, se entienden como herramientas explícitas a aquellas que expresan o determinan la forma de actuar de los miembros de una organización, entre estas se cuentan: los códigos de ética, manuales de procedimientos, etc. Por otra parte, los métodos implícitos corresponden a aquellos que orientan a que las actuaciones individuales se alinean a un sistema propuesto, a través de la interiorización de sus principios, o de forma indirecta por la creación de beneficios, por ejemplo: la cultura corporativa, políticas de promoción, entre otros.

principios, políticas y prácticas, que considera éticamente correctos y socialmente aceptables.⁴¹

También pueden definirse como un proceso de autorregulación, mediante la imposición voluntaria de estándares de conducta o de procedimientos de actuación frente a determinados sucesos, que en definitiva buscan el correcto y transparente funcionamiento de la organización.⁴²

Cabe enfatizar que estos no son jurídicamente exigibles, sino que contienen el compromiso de quienes actúan bajo las normas preestablecidas. No obstante, estos códigos pueden dar lugar a sanciones disciplinarias y consecuencias dentro de la misma organización.

Respecto a los orígenes de estos códigos, Iván Navas⁴³ en la publicación titulada “Los códigos de conducta y el Derecho Penal Económico”, señala que existen dos fuentes principales: primero, aquellos que surgieron de organismos internacionales, tales como: los códigos relativos a las prácticas publicitarias de la Cámara de Comercio Internacional en la década de los años 30, la guía para empresas multinacionales elaborada por la OCDE en 1976 y la declaración tripartita de principios relativos a las multinacionales y política social de la Organización Internacional del Trabajo en 1977; y, segundo, aquellos que se nacieron por iniciativas meramente privadas, entre los que cabe resaltar, el Código Ético de Mitsubishi que data de 1943, y otros códigos deontológicos emitidos por colegios de profesionales, en la primera mitad del siglo XX. Finalmente, el autor señala que la difusión de estos códigos se dio a partir de la década de los 80 y obedeció a los escándalos financieros que protagonizaron varias multinacionales.

Por otra parte, sobre los objetivos de los códigos de ética, Joan Fontrodona⁴⁴ señala que su fin fundamental es crear un marco referencial para la actuación de los miembros de la empresa y de la propia empresa en la sociedad en que se desenvuelve.

Otro importante objetivo es institucionalizar la conducta moral dentro de la empresa, desarrollando un sentido moral en las personas que forman parte de esta e impulsando a que estas, a su vez, se sientan responsables de influir a que los demás actúen de forma alineada.

⁴¹ Joan Fontrodona Felip, “Consideraciones generales para un código de ética global”, en *La ética en los negocios*, ed. Javier Fernández Aguado y José María Aguilar López (Barcelona: Ariel, 2001), 142.

⁴² Iván Navas Mondaca, “Los códigos de conducta y el Derecho Penal Económico”, en *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, ed. Jesús María Silva Sánchez y Raquel Montaner Fernández (Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2013), 111-13.

⁴³ *Ibíd.*, 115.

⁴⁴ *Ibíd.*, 149.

Además, el autor antes referido, rescata las ventajas de su implementación, agrupándolas en tres importantes bloques, estos son: económico, sociológico y propiamente ético, los que detalla en los siguientes términos:

Desde el punto de vista de la ayuda que un código de ética puede proporcionar en *términos de negocio*, esto es, de la definición de la estrategia de la empresa, puede decirse que permite enunciar con claridad los intereses y objetivos de la empresa, y ayudar a su cumplimiento; contribuye a la definición de la política de la empresa en aquellas cuestiones donde la ética tiene relevancia; ayuda a la integración o transferencia de culturas empresariales en el caso de fusiones o adquisiciones, o en la creación de nuevas empresas dentro de un mismo grupo; sirve como catalizador del cambio organizativo; favorece la eficiencia del mercado, especialmente en aquellos casos en que la legislación o el funcionamiento del mercado son insuficientes; y puede, en resumen ayudar a la mejora de los resultados económicos.

También un código ético ofrece ventajas desde una *perspectiva sociológica*, ayudando a la mejora de las relaciones entre los distintos implicados en la actividad empresarial. En concreto, mejora la imagen de la empresa ante el público y los consumidores; aumenta la lealtad de los empleados, su propia estima, y sirve de guía para contratación de nuevos empleados; es una alternativa al establecimiento de nuevas regulaciones en respuesta a las demandas sociales; protege a la empresa y sus directivos ante riesgos y posibles penalizaciones; favorece una comunicación honesta y abierta en la empresa; sirve de guía a los directivos en su relación con otros grupos externos a la empresa, y viceversa; y fomenta la presencia de accionistas que valoran el comportamiento ético de la empresa.

Por último, en cuanto a la *incidencia en la calidad ética de la conducta de las personas*, un código de ética, sin ser el único medio ni el principal, puede ser de utilidad en cuanto ayuda a la creación de un clima de integridad y excelencia en la empresa; favorece la implantación o mantenimiento de un conjunto de valores en la cultura empresarial; contribuye al desarrollo de la excelencia humana de los empleados; sirve para identificar los derechos y los deberes de los distintos *stakeholders*; refuerza el cumplimiento de normas prohibitivas; ofrece ayuda en situaciones ambiguas, donde no está claro cómo actuar; y previene que los directivos reclamen alguna actuación impropia a sus subordinados, o viceversa.⁴⁵ (El énfasis es de mi autoría)

Entre las ventajas anotadas, cabe resaltar al desarrollo de la imagen corporativa que también resulta en beneficios económicos y coadyuva a sostenibilidad del negocio, así como a la prevención del cometimiento de infracciones, que también puede verse como atenuante de riesgos y, por tanto, previene afectaciones económicas. Tomando lo anotado, se puede concluir que la adopción de un código ético también se alinea con el objetivo esencial de una empresa que es maximizar su valor en el tiempo.

⁴⁵ *Ibíd.*, 149-50.

Por otra parte, puntualmente sobre su contenido y siguiendo el sentido de esta investigación, cabe precisar que en el código de buenas prácticas se deberá establecer la estructura del gobierno corporativo, pues corresponde a un método cuasi-legislativo, a través del cual la propia empresa ordena y regula la creación de comités, el establecimiento de procesos para la solución de conflictos, entre otros puntos.

En adición, vale mencionar que en estos códigos convergen principios éticos, pautas de conductas, procedimientos de actuación y reacción ante riesgos y conductas reprochables, etc. Su diseño integral dependerá de las características de la empresa. Sin embargo, cabe enumerar varios temas que son rescatados por la doctrina como elementos mínimos de un código, estos son:

- 1) Solución para casos en que exista conflicto de intereses
- 2) Corrupción/Estafa
- 3) Derecho de la competencia
- 4) La observancia de los Derechos Humanos
- 5) Ética y protección de la discriminación
- 6) Confidencialidad y protección de datos
- 7) Contabilidad adecuada/ ordenada presentación de facturas/ presentación ordenada del balance
- 8) Abuso de información privilegiada
- 9) Seguridad en el tratamiento de la información
- 10) Cumplimiento del derecho del medio ambiente
- 11) Cumplimiento de normas de protección de la salud
- 12) Normas de funcionamiento del gobierno corporativo
- 13) La función de la junta directiva
- 14) Las responsabilidades de todo empresario
- 15) Los derechos de los clientes.⁴⁶

Otro punto importante es establecer procedimientos para las denuncias intraempresariales, a fin de que cualquier persona que conozca del incumplimiento de las normas pactadas pueda comunicar este particular a los encargados. Estos procedimientos permitirán que el código sea efectivo y cumpla el fin por el cual fue implementado.

Dado que se plantea la inclusión de la materia fiscal en la estructura de gobierno corporativo, los códigos de buenas prácticas constituyen una herramienta para alcanzar este fin, para lo cual sería pertinente que entre los preceptos de actuación de la empresa se incluyan los siguientes: el correcto cumplimiento tributario, mediante el pago oportuno

⁴⁶ Cornelia Inderst, *Compliance-Programm und praktische Umsetzung* (Heidelberg: Müller, 2010), 106, citado en Iván Navas Mondaca, “Los códigos de conducta y el Derecho Penal Económico”, en *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, ed. Jesús María Silva Sánchez y Raquel Montaner Fernández (Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2013), 119-20.

de los tributos debidos en los países en los que operen, esto como un pilar base para alcanzar el desarrollo sostenible de la empresa; compromiso de no usar estructuras instrumentales o artificiosas, ni planeaciones tributarias agresivas; transparencia en el manejo de la información; indicación de qué órganos deben participar y aprobar la estrategia fiscal (consejo de administración, junta directiva, otros); las formas en que se comunicarán las decisiones tributarias; las acciones que debe realizar el departamento de impuestos o el encargado del manejo tributario; entre otras

Lo óptimo es que en el código de buenas prácticas, en materia fiscal se plasme como norte el correcto cumplimiento, se diseñen las estructuras de control y se articulen las prácticas para alcanzar ese fin.

Finalmente, como ejemplo general, se puede citar al Código de Buenas Prácticas dictado por el Foro de Grandes Empresas de España, el cual fue creado con el fin de mejorar la aplicación de la normativa tributaria. Este instrumento sirve como referencia o formato para que las empresas formen y diseñen sus propios códigos, debido a que contiene un conjunto de recomendaciones y prácticas ejemplificativas que han sido voluntariamente aceptadas por las empresas constituyentes y la Administración Tributaria de ese país, las cuales propenden a mejorar la aplicación de su sistema tributario y la reducción de controversias entre las partes. En este sentido, establece compromisos de las partes, principalmente tendientes a que sus actuaciones se enmarquen en la transparencia, buena fe y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación normativa.

3.2 Compliance tributario

El término anglosajón *compliance*, literalmente se traduce en “cumplimiento”; sin embargo, considerando la amplia difusión y frecuente utilización de este término extranjero en el medio corporativo y académico, considero factible usarlo en el presente análisis, sin perjuicio de que en ciertos parajes se haga referencia a este como “programa de cumplimiento”.

El *compliance* puede ser definido como una herramienta, un sistema o un programa que propende el cumplimiento ético – normativo por parte de una organización y por parte de todos los miembros que la componen, esto a través de la implementación de modelos organizativos tendientes a la creación de una cultura de cumplimiento y de medidas internas que permitan el descubrimiento de infracciones y su adecuada sanción.

Respecto a los objetivos de este programa es oportuno citar a Ivó Coca Vila, quien dentro de su investigación “¿Programas de cumplimiento como forma de autorregulación regulada?” y tomando el pensamiento de los autores alemanes Thomas Klindt y Kurt Kiethe, señala lo siguiente:

Tras el *Compliance*, en realidad lo que se escondería es “por primera vez la pretensión sistemática de adoptar reglas y procesos intraempresariales que logren que el cumplimiento del Derecho vigente no obedezca a la casualidad, al compromiso individual o a los intereses parciales de un departamento, sino a una arquitectura de *Compliance* vinculada globalmente con las actividades empresariales tanto internas como externas”. Sucinta pero expresiva es la definición de Kiethe: por *Compliance* se alude a la evitación de riesgos jurídicamente relevantes a través de la mejor organización empresarial posible. El nuevo reto consistiría en lograr una organización en *Compliance* que consiguiera esa arquitectura coherente y omnicomprensiva, siendo para ello igualmente capital lograr sistemas de documentación del funcionamiento interno y de comunicación altamente sofisticados.⁴⁷

Los conceptos expuestos claramente establecen al compromiso por parte de los miembros de la empresa como un pilar fundamental para alcanzar los objetivos del programa. Este acuerdo y la convergencia de voluntades dan origen a una cultura de *compliance*, que para Ivó Coca,⁴⁸ consiste en que todos los miembros de la empresa, trabajadores y directivos, interioricen la necesidad de que todo lo que suceda dentro de la compañía y los efectos externos que genere la actividad empresarial, sea respetuoso y se ajuste al ordenamiento jurídico. Esta también comprende la aplicación de medios de asesoría, información y denuncia intraempresarial.

Hay que destacar que la *transparencia* es un principio constitucional del régimen tributario ecuatoriano;⁴⁹ por tanto, el fomento de una cultura de cumplimiento coadyuva a su desarrollo, por propender a un sistema tributario más transparente. Cabe precisar que esta herramienta se articula con el Gobierno Corporativo, pues permite la consecución de uno de sus fines, precisamente el cumplimiento normativo; y, por tanto, desempeña un rol importante en la creación del valor empresarial y el desarrollo sostenible del negocio. Dicho de otra forma, dentro de una estructura de Gobierno Corporativo se debe perseguir el *compliance*, con el afán de velar por el cumplimiento normativo dentro de la empresa y por parte de esta.

⁴⁷ Ivó Coca Vila, “¿Programa de cumplimiento como forma de autorregulación?”, en *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, ed. Jesús María Silva Sánchez y Raquel Montaner Fernández (Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2013), 55.

⁴⁸ *Ibíd.*, 56.

⁴⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 300.

Los programas de cumplimiento habitualmente se han relacionado con el acatamiento del ordenamiento jurídico penal. Sin embargo, considero que su desarrollo puede darse dentro un espectro más amplio, ayudando no solo a la prevención de delitos, sino también al cumplimiento tributario, mediante medidas que coadyuven a la prevención y el control de los riesgos en dicha esfera.

Entonces, ¿cuáles serían las particularidades de un programa de *compliance* tributario?

Este consistiría en un conjunto de medidas tendientes a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la compañía, así como la identificación y adecuada gestión de los contingentes tributarios que se generen en el ejercicio de su actividad económica y las relaciones comerciales que ejecute, a fin de evitar eventos tales como: errores en las declaraciones, procedimientos de determinación por parte de la Administración con resultados contrarios a los intereses de la empresa, sanciones administrativas, infracciones tributarias, entre otros.

Además, conforme a las definiciones de *compliance* que fueron analizadas previamente, este supone el cumplimiento ético – normativo, por tanto, en su campo de acción se eliminarán las prácticas para evitar el pago de los impuestos debidos y las planeaciones tributarias agresivas.

El sistema de *compliance* tributario no involucraría activamente a todos los miembros de la empresa, pues el manejo de la estrategia fiscal, el desarrollo y el registro de las transacciones que generan riesgos en esta área, así como el pago de tributos, compete solo a cierto personal, que comúnmente comprende el área contable y financiera. Sin embargo, en este punto, cabe realizar una digresión, pues considero que relegar la responsabilidad tributaria de la empresa a los departamentos financieros es una práctica errada, debido a que su delineación y supervisión debe también ser respaldada por los directivos de la empresa, quienes deben asumir la responsabilidad de la política fiscal que aplica la compañía, tal como propuse al desarrollar los lineamientos del gobierno corporativo fiscal; además, considerando que son ellos quienes deberán asumir la responsabilidad penal, en caso de cometimiento de delitos tributarios.

Por tanto, el programa de cumplimiento debe encontrarse articulado con la estructura de gobierno corporativo fiscal que se diseñe y, en este sentido, involucrar a las áreas y personal capacitado que asuman la responsabilidad del manejo tributario dentro de la empresa, a nivel operativo y de dirección.

Siguiendo este orden de ideas, a continuación se desarrollan los elementos básicos de un sistema de *compliance* tributario que, como la generalidad de los programas de cumplimiento, se basa en los siguientes pilares: establecimiento de los objetivos empresariales; evaluación de riesgos; adopción de medidas para la gestión y contención de riesgos; delimitación de esferas competenciales; sistemas internos de comunicación, transmisión de información y consultas; sistemas de supervisión; y, en caso de incumplimiento, medidas de reparación y sanción.

Respecto a estos pilares, cabe realizar las siguientes anotaciones, sobre todo considerando la especialización del sistema que se propone, razón por la cual, a continuación, se desglosan y revisan de manera independiente. Así:

Establecimiento de los objetivos empresariales.

Si bien los objetivos empresariales dentro de un programa de cumplimiento siempre estarán alineados a la concreción de un “sistema interno de juridicidad de los actos empresariales”,⁵⁰ debe establecerse como un objetivo específico, el correcto cumplimiento tributario, el cual podría ramificarse en una serie de fines relacionados.

Evaluación de riesgos

Esta comprende la identificación de todos los contingentes que puede originarse a partir de la actividad empresarial. Lo que se propone es realizar un inventario de estos y proceder a su valoración. Este proceso debe llevarse de forma continua, a fin de advertir de manera temprana, la aparición de nuevos riesgos o la intensificación de los peligros advertidos previamente.

En este punto, cabe realizar una enumeración de las acciones que pueden comportar riesgos tributarios, como son: el aprovechamiento de beneficios tributarios que no le correspondan a la compañía, el uso indebido de exoneraciones, la ejecución de las transacciones con paraísos fiscales o jurisdicciones con menor imposición sin la realización de los ajustes correspondientes, el incorrecto uso o el abuso de convenios para evitar la doble imposición, el ocultamiento de información o la inadecuada atención a los

⁵⁰ *Ibíd.*, 57.

organismos de control, las planeaciones tributarias agresivas que propendan la deslocalización de los beneficios económicos, entre otros.

Sin embargo, cabe diferenciar de las prácticas indebidas que fueron anotadas en el párrafo anterior, a aquellas que comportan el uso legítimo de los mecanismos legales para obtener un ahorro tributario, pues la planeación tributaria y la economía de opción no son condenables, debido a que sus acciones se enmarcan en el ordenamiento jurídico.

Al respecto, Romeo Carpio de forma clara y concreta establece las diferencias entre planificación, elusión y evasión tributaria, tomando como base la intención del contribuyente y los efectos que su actuación genera, así:

En la economía de opción (planificación tributaria), el contribuyente sabe que está actuando dentro de las posibilidades que la Ley le brinda y la pasividad del intérprete le ratifica que la norma no ha querido gravar el resultado alcanzado. En la elusión, el contribuyente cree que está alcanzando un ahorro fiscal legítimo, pero su conducta es recalificada fiscalmente, porque produce una tensión con el propósito atribuido a la ley fiscal, que se propuso alcanzar esa situación. En la evasión, el contribuyente sabe que está quebrando la ley, no evita el hecho imponible, sino que solo intenta sustraerse a la obligación tributaria mediante ocultaciones maliciosas o declaraciones engañosas que pueden hallar soporte funcional en el empleo de formas jurídicas verdaderamente inadecuadas que se exhiben como mera pantalla para ocultar la realidad.⁵¹

Por otra parte, también se debe señalar que las prácticas fraudulentas constituyen delitos tributarios, entre ellas se pueden citar las siguientes: corrupción, ocultamiento de ingresos, uso de facturas falsas o de empresas fantasmas, simulación de negocios, falseamiento de la contabilidad, etc.

Al respecto, cabe mencionar que en la legislación penal ecuatoriana se encuentran tipificadas veinte acciones diferentes como defraudación tributaria, las cuales han sido recogidas en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, cuya parte pertinente cito a continuación:

Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

⁵¹ Romeo Carpio, “La planificación tributaria internacional”, *Revista Retos* 2, n. ° 3 (2012): 55-6, <https://reunir.unir.net/handle/123456789/5966>.

3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.
5. Proporcione a la Administración Tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.
6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.
7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.
8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.
11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.
12. Emita, acepte o presente a la Administración Tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
14. Presente a la Administración Tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
15. Omite ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.
16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.
17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.
18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.
19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.
20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.⁵²

⁵² Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, Registro Oficial 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 298.

Este delito es sancionado con pena privativa de la libertad en función del tipo y el valor monetario de la afectación. En caso de ser cometido por una sociedad, la sanción recae en el representante legal y el contador, quienes serán procesados como autores del delito de defraudación. Sin perjuicio de ello, también se imputará responsabilidad a los socios, trabajadores y profesionales que hubieren participado en la acción, es decir, el tipo penal también alcanza a los asesores externos tributarios de la compañía. Además, entre las penas establecidas, se cuentan la extinción de la persona jurídica y una multa económica.

Adopción de medidas para la gestión y contención de riesgos

Después de haberse identificado los riesgos fiscales, la empresa debe actuar de manera consecuente y adoptar medidas para su adecuada gestión y contención. Para lo cual será necesario que se socialice el marco ético adoptado por la organización, se informe de los procesos que se ejecutarán para la concreción de su fin, que los trabajadores conozcan cuáles son los riesgos inherentes a sus cargos, entre otros.

Adicionalmente, para la selección de medidas que permitirán la mitigación o eliminación de los riesgos, se debería tomar en cuenta si estos son o no tolerables para la empresa y si potencialmente podrían desbordar el marco legal. Así como en la creación de perfiles y los procesos de selección de personal, deben considerarse los riesgos inherentes a cada puesto.

En la práctica, a manera de ejemplos, podemos señalar algunas situaciones que ameritan una especial atención, así: uno, si la compañía tiene relaciones o transacciones en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, deberá revisarse constantemente su legalidad y cumplir la normativa particular que rige para estas relaciones, por ejemplo, la diferenciación de la tarifa de impuesto a la renta. Dos, las transacciones que se lleven a cabo en la relación matriz-filial o dentro de un grupo económico, pues estas operaciones deben cumplir con el principio de plena competencia, por lo que es aconsejable constatar de forma continua si los términos y los precios acordados son comerciales y competitivos.

Al igual que las descritas previamente, existen muchas otras operaciones que podrían tornarse riesgosas, esto dependerá de la actividad económica que ejerza la compañía, su composición societaria, entre otros factores. Razón por la cual, cada caso debe ser analizado de forma independiente.

Delimitación de esferas competenciales

Se refiere a definir con claridad las unidades y/o personas responsables de cada proceso de la empresa, esto debe ir de la mano de una correcta distribución y asignación de puestos. La importancia de este proceso radica en evitar la disolución de responsabilidades en caso de incumplimiento, pues facilitará la identificación de los responsables y la adopción de las medidas correctivas necesarias.

En este punto, adicionalmente, cabe recomendar la constante capacitación y actualización de conocimientos para los trabajadores de la empresa, esto permitirá un desempeño profesional eficiente y coadyuvará en la prevención y detección de riesgos.

Sistemas internos de comunicación, transmisión de información y consultas

Al respecto, Ivo Coca⁵³ defiende la importancia de que las empresas cuenten con diversos y fluidos canales de comunicación, además de vías institucionalizadas para la transmisión de la información. De esta manera, se busca garantizar una adecuada gestión del conocimiento de lo que está sucediendo, así como la efectivización de medios de consulta.

¿Qué información es necesaria transmitir? Refiriéndonos exclusivamente al programa de cumplimiento, surge la obligación de que todos los miembros de la empresa informen al departamento de *compliance* o a los encargados del programa de cumplimiento, de todos los riesgos e incumplimientos que lleguen a conocer. Para lo cual, deben crearse los canales adecuados y conocer ante quién se debe acudir en estos casos.

En este orden, el oficial de cumplimiento se asegurará que esta información se ponga en conocimiento de la dirección, ya sea transmitiéndola él mismo como mediador entre las partes o asegurándose de que los canales de información institucionalizados se hallen en funcionamiento. Esto permitirá que la dirección de la empresa cuente con información valiosa sobre todas las conductas riesgosas y aquellas potencialmente antijurídicas.

⁵³ Ivó Coca Vila, “¿Programa de cumplimiento como forma de autorregulación?”, en *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, ed. Jesús María Silva Sánchez y Raquel Montaner Fernández (Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2013), 58.

Por otro lado, estos sistemas permitirán conocer los procesos de absolución de consulta, lo que colabora con un control de calidad de los productos y servicios que presta la empresa y la dinamización de procesos.

En definitiva, se deben adoptar medidas para reducir asimetrías de información, permitiendo que: los directivos conozcan lo que está pasando en la empresa, los trabajadores sepan ante quien acudir en caso de dudas o conocimiento de situaciones riesgosas y la información sea debidamente transmitida sin distorsiones.

Sistemas de supervisión

Cuando se ha detectado un incumplimiento, se llevará por cuerda separada la sanción de los infractores, sin embargo también reviste de suma importancia que se revise el sistema y se monitoree sus falencias, las cuales de cierta forma permitieron el cometimiento de infracciones.

En este sentido, una de las herramientas que se recomiendan es la creación de políticas documentales y de conservación de información, a fin de que estas puedan ser revisadas y se cuenten con los soportes documentales respectivos.

En el caso tributario, dada la especialidad y tecnicismo de la materia, se deberá contar con los soportes de las absoluciones de consultas por parte de los asesores externos, así como de los lineamientos dados desde la dirección de la empresa. Además, considerando las constantes reformas que sufre la normativa tributaria, es recomendable contar con un sistema de actualización de conocimientos y retroalimentación de los procesos que se ejecuten.

Medidas de reparación y sanción

En esta etapa, se intenta reparar las transgresiones al ordenamiento jurídico y gestionar las reacciones adecuadas por parte de la empresa, a fin de que los hechos detectados no afecten su imagen corporativa.

María Ezequiel Festugato se ha referido a esta etapa, que comprende la última esfera del programa de cumplimiento, como la fase de resolución, y ha señalado las siguientes medidas de reparación y sanción:

En la fase de resolución, el Cumplimiento Normativo se encarga de impedir, minimizar o compensar el impacto de las actuaciones indebidas. Para ello, se ocupa de: establecer recomendaciones y medidas para garantizar la resolución de incidentes, subsanación de las deficiencias detectadas y evitar su repetición. Adoptar sanciones para casos de incumplimiento. Conforme al sistema disciplinario establecido. Modificar el modelo, tras el descubrimiento de fallos en su funcionamiento o por cambios en la organización, y asegurar su adecuación a los nuevos requerimientos de la regulación y del negocio.⁵⁴

Finalmente, considerando lo desarrollado, a continuación se propone una *estructura orgánica empresarial*, así:

Tomando en cuenta que la variante propuesta dentro de un programa de cumplimiento es la inclusión de la materia tributaria, considero que esta no requiere la creación de un órgano distinto a aquel encargado de gestionar la organización en *compliance*, sino que se sumaría la gestión de riesgos fiscales dentro de los temas a tratar por el departamento encargado.

En este sentido, sería el oficial de cumplimiento, como máximo responsable del programa de cumplimiento y de que la empresa se encuentre debidamente organizada, quien estaría encargado de supervisar la existencia de canales de comunicación entre los departamentos contables y el órgano directivo encargado, para que este último conozca, gestione y apruebe la estrategia fiscal de la empresa, las planeaciones que se estén ejecutando, las transacciones que comporten un alto riesgo, entre otros. Además, tendrá potestad de solicitar informes, explicaciones y asesorías externas que considere necesarias, para verificar que la actuación de la empresa se encuentra ajustada a la norma vigente.

La gestión de riesgos tributarios podría llevarse bajo el siguiente sistema:

Primero, considerando que se ha instaurado una cultura de cumplimiento en la empresa y que los intereses de todos los miembros se encuentran en armonía, el primer filtro debe ejecutarse desde las unidades operativas, en este caso serían los departamentos de contabilidad, de impuestos, financiero o sus equivalentes según la estructura de la compañía. Pues, siendo partes del sistema, al ejecutar sus obligaciones profesionales también ejercerán la tarea del control interno.

Segundo, el órgano especializado en *compliance*, al mando del oficial de cumplimiento, por ser la unidad especializada en la prevención, control y gestión de

⁵⁴ María Ezequiel Festugato, “Compliance, ética y responsabilidad social corporativa”, *XXIV Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*, 13 y 14 de diciembre de 2018, 5, http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/72264/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

riesgos, se encargará de verificar el buen funcionamiento de las unidades operativas y supervisar la aplicación de los lineamientos establecidos por la alta organización.

Posteriormente, será el comité de auditoría (o el órgano que a haga sus veces) quien supervisará el cumplimiento efectivo de las normas, para lo cual se podrá apoyar en asesores y auditores externos.

3.3 *Tax control framework*

El *tax control framework* (TCF) es una herramienta de control interno de una empresa, cuyo fin es identificar, mitigar, fiscalizar y gestionar los riesgos tributarios que surgen en el ejercicio de su actividad, a efecto de asegurar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Del concepto expuesto se evidencia su similitud con el sistema *compliance* tributario abordado previamente. Sin embargo, su diferencia radica en que el TCF, como tal, fue desarrollado en el seno del OCDE como uno de los medios para alcanzar el cumplimiento cooperativo. Por esta razón, considerando que este instrumento es auspiciado por la propia Administración Tributaria que busca entablar relaciones cooperativas con las empresas, este brindaría un elemento adicional: que los contribuyentes sean considerados de bajo riesgo.

En este sentido, José Rozas⁵⁵ ubica al TCF como una de las expresiones propias de los sistemas de relaciones cooperativas que se están empleando por algunas Administraciones para las grandes empresas, el cual se concibe como un instrumento que facilita y alivia la labor de control del sujeto activo de la obligación. Además, anota que en muchos casos, se ha procedido con su exigibilidad legal mediante su incorporación en la legislación mercantil sobre responsabilidad social corporativa.

Respecto a la elaboración del TCF, Marina Muñoz Castellanos⁵⁶ señala que este dependerá de las particularidades de cada compañía, del sector económico en el que opere y el volumen de negocios que ejecute. Así como señala los siguientes pasos para su implementación:

⁵⁵ José Rozas Valdés, “Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español”, *Universidad de Barcelona*, 2016, 56, <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99641/1/662781.pdf>.

⁵⁶ Marina Muñoz Castellanos, “El buen gobierno fiscal en la reforma mercantil del 2014” (tesis de maestría, Universidad de Barcelona, 2016), 17, http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/97196/1/TFG_Dret_ADE_Munoz_Castellanos_Marina.pdf.

En primer lugar, la sociedad debe evaluar a qué necesidades se enfrenta. Para ello es fundamental identificar las obligaciones tributarias a las que debe hacer frente la entidad, como consecuencia de su actividad. Además, se tiene que identificar todos los niveles de responsabilidad que existan en dicha organización; y los procesos de toma de decisiones, los canales de comunicación por los que fluye dicha información.

Una vez identificadas estas necesidades, el Consejo de administración es el encargo de elaborar el TCF, el cual deber ser adecuado para la empresa. [...] Los principales aspectos a tener en cuenta para su elaboración son, entre otros:

- a) La posición que tienen el departamento fiscal a la hora de tomar una decisión en la organización.
- b) La comunicación de las decisiones fiscales y cómo se detectan y gestionan los riesgos fiscales. [...]

A continuación, el plan de control de riesgos fiscales es implantado por la Dirección de la empresa, por el cual se establece un marco de control interno de sus obligaciones fiscales. Tanto a la hora de elaborar el TCF como a la hora de aplicarlo en la organización, lo que se busca es perfilar su política fiscal, así como sus procesos de control de riesgos fiscales y de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Finalmente, se deberá proceder a su control y mantenimiento, el cual se deberá adecuar a los controles que ha establecido en el plan de control de riesgos.⁵⁷

Dentro del análisis expuesto, cabe recalcar que el éxito del TCF depende de que la empresa tenga un buen gobierno corporativo fiscal que asegure la correcta fiscalización y gestión de los riesgos que se presenten, así como realice un permanente monitoreo de su funcionamiento y su adecuación a la evolución de la normativa.

En relación con lo estudiado en el presente capítulo podemos concluir que, para la implementación de estructuras de gobierno fiscal y de sistemas de cumplimiento, cuyo objetivo es alcanzar un correcto cumplimiento tributario y la mitigación de riesgos, resulta esencial que los miembros de la empresa u organización unan esfuerzos para construir una cultura de cumplimiento.

El punto de partida es la realización de un análisis integral de la empresa, a fin de definir los conceptos, obligaciones, deberes y riesgos tributarios en los que hay prestar más atención. Además, es vital que confluyan los siguientes elementos: compromiso por parte de los administradores y directores, financiamiento del programa, planificación de plazos para su implementación, designación de responsables, adopción de políticas de prevención, diseño de estrategias de protección para denuncias y mecanismos de evaluación del sistema.

⁵⁷ *Ibíd.*, 18-9.

Capítulo tercero

Marcos regulatorios sobre gobierno fiscal

Este capítulo contiene un estudio del marco regulatorio español sobre gobierno corporativo fiscal, en el cual a través de distintos mecanismos normativos se ha impulsado la adopción y ejecución de prácticas empresariales tendientes a alcanzar un correcto cumplimiento tributario, cuyas bases teóricas fueron desarrolladas en el capítulo anterior. Finalmente, se analiza la normativa ecuatoriana respecto al tema principal de la investigación; de tal forma que, permita conocer las regulaciones nacionales sobre gobernanza fiscal y las figuras conducentes a ese fin, así como aquellas tendientes a alcanzar un correcto cumplimiento tributario y modelos cooperativos.

1. Marco regulatorio español sobre gobierno corporativo fiscal

Los orígenes de esta figura en España, al igual que en el resto del mundo, se dieron mediante instrumentos de *soft law*, en su caso particular mediante el Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT) que fue adoptado en el 2010, por el Foro de Grandes Empresas, el cual constituye un órgano de colaboración cooperativa auspiciado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El código contiene recomendaciones que han sido voluntariamente aceptadas por las empresas y la administración pública.

El referido código, a nivel macro, establece los siguientes principios de gobernanza fiscal:

1. Transparencia, buena fe y cooperación con la Administración Tributaria en el ejercicio de la actividad empresarial y sus efectos fiscales.
2. Transparencia y seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la normativa tributaria por parte de la Administración Tributaria.
3. Disminución de procesos controvertidos.

A partir de estos principios se desarrolla una serie de prácticas que deben ser cumplidas por las empresas y por la Agencia Tributaria con el fin de mejorar la aplicación del sistema tributario nacional español mediante el incremento de la seguridad jurídica.

Entre las prácticas destacadas se encuentran: la responsabilidad fiscal de los consejos de administración y la inclusión del cumplimiento de estas prácticas en el informe anual de gobierno corporativo que deben presentar las empresas.

En cuanto a la primera, esta es la responsabilidad fiscal de los consejos de administración, esta se encuentra establecida en el numeral 1.4 del mencionado código, en los siguientes términos:

El Consejo de Administración u órgano equivalente estará informado de las políticas fiscales aplicadas por la compañía. Antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el responsable de los asuntos fiscales de la compañía informará al Consejo, directamente o a través de la Comisión de Auditoría, de las políticas seguidas durante el ejercicio. Sin perjuicio de ello, en el caso de operaciones o asuntos que deban someterse a la aprobación del Consejo de Administración u órgano equivalente se informará de cuáles son las consecuencias fiscales de las mismas cuando constituyan un factor relevante.⁵⁸

En relación con la segunda, el código establece que las sociedades adheridas al foro, en sus informes anuales de gobierno corporativo, deberán pronunciarse sobre el cumplimiento de las prácticas aceptadas en el mismo. Mientras que, su omisión sin que medie justificación suficiente, será entendida como renuncia a la organización por parte de la compañía.

El código que constituye un modelo de relación cooperativa, ha sido objeto de revisiones por parte de sus constituyentes, con el fin de actualizarlo conforme con las nuevas necesidades que puedan surgir. En este orden, los constituyentes decidieron implementar el Informe Anual de Transparencia Fiscal, dentro del cual las empresas informarán, entre otros, sobre los siguientes temas de tributación internacional y aduanera: financiación, gestión de la propiedad industrial e intelectual, servicios intragrupo, operaciones de comercio exterior de bienes y servicios, grado de congruencia con los principios y acciones BEPS. Además, brindarán explicaciones sobre los siguientes tópicos: cambios en estructuras *holding* y *subholding*; operaciones societarias más relevantes; estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno; catálogo de operaciones fiscales sometidas al consejo de administración; instrucciones en materia de prevención de operaciones ilícitas, blanqueo o alzamiento de bienes; y los principales litigios existentes con la Agencia Tributaria.

⁵⁸ España Foro de Grandes Empresas, “Código de buenas prácticas tributarias”, *Foro de Grandes Empresas*, 2010, 4, https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf.

En definitiva, a través de este instrumento los contribuyentes buscan fortalecer su relación, basándose en la buena fe y la lealtad, con la finalidad de incrementar la eficacia de los controles administrativos y reducir la inseguridad jurídica a la que en muchas ocasiones se exponen las empresas, todos estos esfuerzos deben concluir en el decremento de litigiosidad en la materia.

Normas legales españolas sobre gobierno fiscal

El 3 de diciembre de 2014, mediante la Ley 31/2014 se reformó la Ley de Sociedades de Capital con el objeto de mejorar las estructuras de gobierno corporativo. Esto constituyó un cambio importante en la materia, debido a que se establecieron regulaciones sobre gobierno fiscal a nivel de derecho positivo y, por tanto, se instauraron normas de cumplimiento obligatorio para su tratamiento.

Conforme consta en el preámbulo de dicha ley reformativa, su antecedente directo es el Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de mayo de 2013, que acordó la creación de una comisión de expertos en prácticas de gobierno corporativo que elaboraran una propuesta de reformas normativas tendientes a alcanzar el correcto funcionamiento de las empresas españolas, con la finalidad de generar confianza y transparencia para inversionistas locales y extranjeros. En este sentido, con base en el informe presentado por esta comisión, el cual fue acogido en su totalidad, se elaboró la normativa que analizará más adelante.

No obstante, también cabe hacer referencia a las consideraciones expuestas en su preámbulo, que explican los motivos de la reforma, dentro de los cuales vale destacar los siguientes que se refieren a la importancia del gobierno corporativo y las modificaciones realizadas dentro las funciones del consejo de administración.

Este creciente interés por el buen gobierno corporativo se fundamenta en dos pilares principales. Por una parte, el convencimiento generalizado de la utilidad de este tipo de prácticas empresariales. Los agentes económicos y sociales reconocen el valor de una gestión adecuada y transparente de las sociedades, y muy especialmente, de las sociedades cotizadas, cuantificando el impacto de contar con este tipo de medidas y procedimientos, y adoptando sus criterios de inversión en función de los resultados de este análisis. Desde este punto de vista, el buen gobierno corporativo es un factor esencial para la generación de valor en la empresa, la mejora de la eficiencia económica y el refuerzo de la confianza de los inversores.

[...]

La experiencia adquirida en los últimos años ha demostrado la importancia que un consejo de administración bien gestionado tiene para las empresas y, muy especialmente, para las sociedades cotizadas. Se hace necesario por tanto regular ciertos

aspectos a los cuales se viene otorgando cada vez mayor relevancia, como son, por ejemplo, la transparencia en los órganos de gobierno, el tratamiento equitativo de todos los accionistas, la gestión de los riesgos o la independencia, participación y profesionalización de los consejeros. A estos efectos, junto a una tipificación más precisa de los deberes de diligencia y lealtad y de los procedimientos que se deberían seguir en caso de conflicto de interés, la Ley atribuye al consejo de administración como facultades indelegables aquellas decisiones que se corresponden con el núcleo esencial de la gestión y supervisión.

[...]

Por otro lado, se prevé la posibilidad de que el consejo de administración pueda constituir comisiones especializadas, siendo obligatoria la existencia de una comisión de auditoría y de una, o dos comisiones separadas, de nombramientos y retribuciones. En ambos casos, las comisiones estarán compuestas únicamente por consejeros no ejecutivos, recayendo siempre la presidencia en un consejero independiente.⁵⁹

Ahora bien, respecto a las normas de regulación de gobernanza fiscal que fueron introducidas mediante esta ley, se destaca el establecimiento de facultades indelegables al consejo de administración de aquellas decisiones vitales en la gestión empresarial y en la supervisión del correcto cumplimiento, entre las que se cuentan funciones inherentes al manejo de la estrategia y riesgos fiscales.

En este orden, el apartado 41 reforma el artículo 529 de la Ley de Sociedades de Capital e incluye las siguientes facultades indelegables del consejo de administración relacionadas a la materia fiscal:

- a) La aprobación del plan estratégico o de negocio, los objetivos de gestión y presupuesto anuales, la política de inversiones y de financiación, la política de responsabilidad social corporativa y la política de dividendos.
- b) La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control. [...]
- f) La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general.
- g) La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo.
- h) La aprobación, previo informe de la comisión de auditoría, de las operaciones que la sociedad o sociedades de su grupo realicen con consejeros, en los términos de los artículos 229 y 230, o con accionistas titulares, de forma individual o concertadamente con otros, de una participación significativa, incluyendo accionistas representados en el consejo de administración de la sociedad o de otras sociedades que formen parte del mismo grupo o con personas a ellos vinculadas. [...]
- i) La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.⁶⁰

⁵⁹ España, *Ley 31/2014*, Boletín Oficial 293, 4 de diciembre de 2014, acápite 2.

⁶⁰ *Ibíd.*, apartado 41.

Además, en el artículo 540 se establece que las sociedades cotizadas deben presentar un informe anual de gobierno corporativo, en el que se informe sobre los sistemas de control riesgos, incluido el fiscal.

Respecto a esta normativa, José Manuel Calderón, en su publicación “El nuevo marco del gobierno corporativo en materia fiscal”, resume que los puntos más trascendentes de la reforma son aquellos relacionados a la responsabilidad fiscal del consejo de administración y la función de supervisión de los riesgos tributarios que le fue asignada a la comisión de auditoría. El autor se refiere a estos elementos en los siguientes términos:

La “responsabilidad fiscal” del Consejo de administración de las sociedades cotizadas. Se establece la facultad indelegable del Consejo de administración, relativa a la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, el diseño de la estrategia fiscal de la sociedad, y la aprobación de aquellas inversiones y operaciones que por su elevada cuantía o especiales características presenten un especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la Junta General, así como las inversiones en sociedades situadas en territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

La función de supervisión de riesgos fiscales de la Comisión de Auditoría. La LSC⁶¹ establece que la Comisión de Auditoría debe supervisar el sistema de control de los riesgos fiscales de la entidad, al que deberá hacerse referencia en el informe anual de gobierno corporativo que deben elaborar y hacer público las sociedades cotizadas.

Esta Comisión también debe informar, con carácter previo, al Consejo de administración sobre la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como sobre las operaciones con partes vinculadas.⁶²

De esta forma, el ordenamiento legal español articuló la fiscalidad con las prácticas de buen gobierno corporativo, exigiendo su cumplimiento por parte de las empresas que coticen en bolsa.

Finalmente, en conjunto con estas normas legales vale la pena hacer referencia al Código de Buen Gobierno Corporativo de las Sociedades Cotizadas que fue aprobado por el Consejo Nacional de Mercado de Valores, en el año 2015. Debido a que este también es producto del estudio realizado por la comisión de expertos, que trabajó en la reforma legal, con la diferencia de que en este código se recogieron aquellas recomendaciones que

⁶¹ Se refiere a la Ley de Sociedades de Capital.

⁶² José Manuel Calderón, “El nuevo marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal”, *Ernst & Young Global Limited*, marzo de 2015, 2, <https://docplayer.es/78485498-Nota-tecnica-el-nuevo-marco-del-buen-gobierno-corporativo-en-materia-fiscal-introduccion-josemanuelcalderon-consejero-academico-ey.html>.

la comisión decidió relegar a una aplicación voluntaria por parte de las empresas, pero que se encuentran sujetas al principio de cumplir o explicar.

Entre las recomendaciones establecidas, se destacan las siguientes relacionadas con el cumplimiento tributario:

Uno, el consejo de administración debe promover una política adecuada de responsabilidad social corporativa, que propenda a proteger el interés social y a conciliar este con los intereses particulares de los *stakeholders* (empleados, clientes, proveedores, comunidad, entre otros), en la medida que fuera posible. Además, el consejo de administración debe ejercer un adecuado ejercicio de control y gestión de riesgos financieros y no financieros, los cuales incluye los legales y reputacionales, situando dentro de los últimos a los contingentes fiscales. Al respecto, se recomienda realizar una determinación del nivel de riesgos, la tolerancia de la compañía y las medidas de mitigación de esos peligros.

Dos, la transparencia informativa, cuya realización involucra la publicación de los siguientes documentos en las páginas web de la compañía.

- Informe de funcionamiento del consejo de administración.
- Informe de la comisión de auditoría sobre transacciones con partes relacionadas.
- Informe sobre la política de responsabilidad social corporativa.

En conclusión, el marco regulatorio español sobre gobernanza fiscal constituye un referente importante por contener normas legales sobre prácticas de gobierno corporativo fiscal que son exigibles a las sociedades cotizadas. Dichas prácticas exigidas legalmente, se conciben como las cuestiones básicas e imprescindibles para alcanzar un buen gobierno corporativo en la materia. Además, el marco regulatorio español cuenta con una serie de códigos de buenas prácticas, que contienen recomendaciones puntuales respecto el tema, las cuales, si bien son de acatamiento voluntario, se encuentran apoyadas por el principio de cumplir o explicar, por tanto, exigen que medie justificación respecto a su omisión.

Norma UNE 19602: Sistema de gestión de compliance tributario

El 28 de febrero de 2019, la Asociación de Normalización Española publicó la norma UNE 19602 sobre el sistema de gestión de *compliance tributario*.⁶³ Vale la pena señalar que esta tiene como antecedentes a las normas UNE 19600 y UNE 19601 que, tratan sobre los sistemas de *compliance* general y penal, respectivamente.

Esta asociación es un organismo de normalización designado por el Ministerio de Economía de dicho país ante la Comisión Europea, para promover procesos de calidad, impulsar la transmisión de información y conocimiento, así como el desarrollo y el fortalecimiento de las empresas.

La UNE 19602 constituye un estándar para la implementación de un sistema de gestión y prevención de riesgos tributarios en las empresas, el cual puede ser implementado por todo tipo de sociedades, conforme se desprende de su contenido:

Esta norma UNE es aplicable a cualquier organización, con independencia de su tipo, tamaño, naturaleza o actividad en los sectores privado, público, con o sin ánimo de lucro, y en las actividades desarrolladas, tanto por los miembros de la organización, como por socios de negocio, siempre que ello sea posible respecto de esos últimos, que actúen, tanto uno como otros, siguiendo instrucciones de la organización, representándola o en su beneficio.

Los requisitos de esta norma deben aplicarse de manera proporcional a cada supuesto y según las circunstancias que se especifican [...].⁶⁴

La norma orienta a las organizaciones a cumplir los siguientes parámetros y requisitos, lo cuales constituyen los pilares fundamentales para la edificación de un sistema de *compliance* tributario eficiente.

- Disponer de una política de *compliance* tributario aprobada por los órganos de gobierno que minimice la exposición a los riesgos tributarios.
- Formar y concienciar al personal de la organización respecto a los riesgos tributarios identificados.
- Establecer controles financieros y no financieros sobre sus procesos o incluso sobre otras entidades.

⁶³ Gustavo Granero, “Publicada la norma española UNE 19602 de compliance tributario”, *Asociación Española de Normalización*, 28 de febrero de 2019, 1, <https://www.une.org/salainformaciondocumentos/NP%20Publicada%20la%20Norma%20UNE%2019602-%20feb-19.pdf>.

⁶⁴ Asociación Española de Normalización, “UNE 19602: Sistema de gestión de compliance tributario”, *Asociación Española de Normalización*, febrero de 2019, 5, <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma/?c=N0061482>.

- Establecer canales de comunicación de incumplimientos o sospechas fundadas de incumplimientos de los requisitos, garantizando que el informante no sufrirá represalias.⁶⁵

Finalmente, establece que la certificación de su cumplimiento debe darse por un tercero independiente con conocimientos en la materia fiscal, por constituir una forma de garantizar su realización de forma correcta y adecuada. Además, a fin con la tendencia actual, se concibe que la certificación de su adopción y observancia constituye un elemento de acreditación de la buena fe con que actúa la organización, la promoción interna del respeto a las normas y el empleo de buenas prácticas tributarias para cumplir sus obligaciones y evitar sanciones, el cual puede ser utilizado ante sus grupos de interés, la Administración Tributaria y los jueces.

2. Gobierno corporativo fiscal en Ecuador

Tomando como referencia el análisis realizado en el capítulo anterior, sobre los conceptos de cumplimiento tributario, relación cooperativa y las prácticas empresariales orientadas a este fin; y, con base en la revisión realizada en este capítulo, respecto al marco regulatorio español sobre gobierno fiscal, en el presente punto se contrastan dichas proposiciones con la realidad jurídica ecuatoriana.

Para el efecto, se identificarán las figuras existentes en nuestro sistema tributario que orientan y sirven a las compañías para alcanzar un correcto cumplimiento tributario, que constituyen modelos de relación cooperativa, así como las normas tendientes a estructurar un gobierno corporativo fiscal.

¿Cómo las compañías propenden al cumplimiento tributario?

Cabe empezar indicando que las compañías se encuentran en libertad de implementar los sistemas de gestión de riesgos fiscales que consideren convenientes, considerando para el efecto las características propias de su actividad y sus necesidades, entre dichos sistemas se encuentran aquellos previamente estudiados, tales como: códigos de buenas prácticas, *compliance* tributario, *tax control framework* y otros.

⁶⁵ Gustavo Granero, “Publicada la norma española UNE 19602 de compliance tributario”, *Asociación Española de Normalización*, 28 de febrero de 2019, 1, <https://www.une.org/salainformaciondocumentos/NP%20Publicada%20la%20Norma%20UNE%2019602-%20feb-19.pdf>.

Sin embargo, en este punto es menester destacar aquellas herramientas relacionadas con el cumplimiento tributario y que son comúnmente empleadas en el Ecuador, debido a que se encuentran establecidas en la normativa. Dentro de este grupo constan: el Informe de Cumplimiento Tributario (ICT), el Informe de Precios de Transferencia (IPT), el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas (AOPR) y el Informe de Auditores Externos.

Estas herramientas son frecuentemente empleadas por parte de las empresas, debido a que su aplicación y presentación ante las entidades de control resultan imperativas para aquellas que se ajustan a las condiciones establecidas en la ley, mientras que su incumplimiento acarrearía sanciones.

Vale aclarar que los informes mencionados no constituyen mecanismos de gestión de riesgos fiscales, pero se conciben como instrumentos útiles para la identificación y/o prevención de contingentes en la materia, pues permiten tener una evaluación parcial de la situación de la empresa. A continuación, se resumen las características de cada uno, así:

Informe de cumplimiento tributario (ICT): Constituye una opinión emitida por auditores externos sobre el acatamiento y cumplimiento de las normas legales y reglamentarias y actos normativos expedidos por el Servicio de Rentas Internas, por parte de la compañía auditada. En otras palabras, este informe contiene los resultados de la revisión que realiza un tercero independiente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa, el cual debe ser presentado anualmente ante la Administración Tributaria.⁶⁶

Información de operaciones con partes relacionadas: El artículo 84 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) establece que los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que mantengan operaciones con partes relacionadas y que no se encuentren exentos del régimen de precios de transferencia⁶⁷ deben presentar informes sobre dichas transacciones a la Administración Tributaria.⁶⁸ El objetivo de estos informes es verificar el cumplimiento del principio de plena competencia; además, permite evaluar las relaciones intragrupo a efectos de detectar

⁶⁶ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374*, Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010, art. 279.

⁶⁷ De conformidad con el artículo innumerado quinto agregado a continuación del 15 de la Ley de Régimen Tributario, los siguientes sujetos se encuentran exonerados del régimen de precios de transferencia: quienes tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables; quienes no realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales; y, quienes no tengan suscrito un contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.

⁶⁸ *Ibíd.*, art. 84.

acciones perjudiciales para el fisco y que podrían generar contingentes tributarios para la empresa.⁶⁹

En este sentido, los contribuyentes que hayan efectuado operaciones con sus partes relacionadas, dentro de un mismo periodo, por un monto acumulado superior a tres millones de dólares, deberán presentar un Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas (AOPR); y, aquellos que hubieren realizado operaciones por un monto superior a quince millones de dólares, deberán presentar un Informe Integral de Precios de Transferencia (IPT).

Informes de auditores externos: Se presentan como herramientas útiles por constituir una revisión de los estados financieros de la empresa por parte de terceros independientes. Se encuentran obligados a su presentación, aquellas compañías anónimas y de responsabilidad limitada, cuyos activos al superen los quinientos mil dólares al cierre del periodo económico anterior.⁷⁰

Las figuras analizadas si bien no constituyen mecanismos de gestión de riesgos tributarios, brindan un importante aporte a las empresas interesadas en cumplir con sus obligaciones, debido a que permiten conocer si sus operaciones se ejecutan dentro del marco de la ley, funcionando como mecanismos de prevención.

¿Cuáles son los modelos de cumplimiento cooperativo existentes?

Conforme a lo analizado en el capítulo anterior, el denominado cumplimiento cooperativo comprende el fortalecimiento de la relación de las empresas con la Administración Tributaria, con base en la buena fe y la lealtad, de tal manera que exista una unión de esfuerzos de las partes para alcanzar un desarrollo positivo del sistema tributario, mediante la correcta aplicación y el debido cumplimiento de los impuestos.

En este orden, considerando la existencia de una participación por parte de la Administración Tributaria, se han identificado a la consulta tributaria vinculante, el acuerdo anticipado de precios, más conocido como “APA” por sus siglas en inglés (*Advance Pricing Agreements*), el acta borrador de determinación de tributos internos y la figura del operador económico autorizado en materia aduanera.

A continuación, se abordan las principales características de estas figuras:

⁶⁹ Ecuador SRI, *Resolución n. NAC-DGERCGC15-00000455*, Registro Oficial 51, Suplemento, 29 de mayo de 2015, art. 2.

⁷⁰ Ecuador, *Ley de Compañías*, Registro Oficial 312, 5 de noviembre de 1999, art. 318.

Consulta tributaria vinculante: La legislación ecuatoriana contempla el derecho de los ciudadanos a realizar consultas a la Administración Tributaria, a fin de disipar dudas y aclarar incertidumbres respecto de la aplicación normativa para determinadas situaciones. Al respecto, el artículo 135 del Código Tributario establece lo siguiente:

Art. 135.- Quienes pueden consultar.- Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo; podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria.

Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo.

Solo las absoluciones expedidas por la administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por esta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario.

Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.⁷¹

Las absoluciones de consultas permitirán brindar certeza a los contribuyentes sobre la normativa que rige o regula sus operaciones, así como sirven de referente para otros contribuyentes que se encuentre inmersos en situaciones idénticas, debido a que constituyen pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria y, en ese sentido, debería resultar en la eliminación de riesgos de determinaciones tributarias posteriores. Sin embargo, cabe subrayar que la eficiencia de esta herramienta dependerá de que las absoluciones que se emitan sean concretas y oportunas.

Acuerdo anticipado de precios (APA): El artículo 88 del Reglamento para la aplicación de la LRTI establece que las empresas pueden consultar a la Administración Tributaria sobre la valoración de las operaciones realizadas con sus partes relacionadas, de forma previa a su ejecución. En este orden, el SRI emitió la resolución de carácter general No. NAC-DGERC14-0001048, mediante la cual estableció el procedimiento para su presentación.

Respecto a la definición de los APA, María Gabriela Santoro en su tesis titulada “Ventajas y desventajas para los contribuyentes del uso de Acuerdos de Precios Anticipados – APAs”, ha señalado lo siguiente:

⁷¹ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 135.

Los Acuerdos de Precios Anticipados sobre precios de transferencia (o en inglés *Advance Pricing Arrangements* –APAs por sus siglas), son contratos suscritos entre un contribuyente y la administración tributaria local con el propósito de tener un acuerdo con anterioridad a la realización de transacciones entre partes relacionadas, respecto de los lineamientos y criterios que el contribuyente tendrá en cuenta para la valoración de tales operaciones, a saber el método, comparables, ajustes, indicadores financieros, entre otras cosas, y que serán utilizadas dentro de un período de tiempo. Los APAs se encuentran entre una de las alternativas para regular este tipo de transacciones y tiene como fin el reducir las controversias o desacuerdos que pueden existir entre los contribuyentes y las administraciones tributarias con respecto al cumplimiento del principio de plena competencia.⁷²

Mientras que, sobre la importancia y utilidad que reviste esta figura, cabe citar el siguiente criterio que recoge los efectos positivos que puede presentar su aplicación.

Los APAs pueden constituir un recurso favorable para los contribuyentes, en la medida en que permiten acordar con la Administración Tributaria la aplicación anticipada de criterios conjuntos. El efecto deseable será la disminución de costos, tiempos de auditorías y litigios que envuelvan a los contribuyentes. El pronunciamiento previo de la Administración Tributaria significa mayor seguridad jurídica y predictibilidad, liberando al contribuyente de la presentación de informes por las transacciones ya consultadas.⁷³

Acta borrador de determinación: Dentro del procedimiento de determinación tributaria reglado en la Ley de Régimen Tributario Interno y el reglamento para su aplicación, como requisito previo a expedir el acto administrativo de determinación, se debe emitir un acta borrador con los resultados preliminares del procedimiento de auditoría realizado por la administración, la cuantificación de la obligación tributaria y los fundamentos correspondientes.

Este documento no constituye un acto administrativo, pues no genera efectos jurídicos directos y vinculantes para el contribuyente, por tanto, tampoco puede ser impugnado. Por el contrario, como su nombre mismo lo establece, constituye un borrador del acta definitiva y tiene como propósito crear un espacio de diálogo entre la Administración Tributaria y el contribuyente, a fin de que se vayan puliendo los resultados de la determinación.

⁷² María Gabriela Santoro, “Ventajas y desventajas para los contribuyentes del uso de Acuerdos de Precios Anticipados – APAs” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2017), 44, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5643/1/T2292-MPTFI-Santoro-Ventajas.pdf>.

⁷³ Andrés Molina y Paúl Moreno, “¿Qué es un APA en materia de precios de transferencia?”, *Pérez Bustamante & Ponce*, 19 de diciembre de 2014, párr. 4, <https://www.pbplaw.com/es/acuerdo-anticipado-precios-de-transferencia/>.

Por esta razón y atendiendo a su objetivo, en primera instancia, el acta borrador se da a conocer al contribuyente mediante una comparecencia, a fin de que su lectura y revisión sean realizadas en conjunto por los funcionarios encargados y el contribuyente. Específicamente sobre esta diligencia, el artículo 262 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

El acta borrador de determinación tributaria será revisada por el funcionario responsable del proceso de determinación conjuntamente con el sujeto pasivo, para lo cual la Administración Tributaria dispondrá su comparecencia mediante oficio debidamente notificado al sujeto pasivo. Durante la comparecencia se entregará al contribuyente un ejemplar del acta borrador correspondiente y la Administración Tributaria explicará las diferencias encontradas, los cálculos efectuados y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el acta de determinación, finalizado lo cual se levantará un acta en la que se sentará razón de la comparecencia, y de darse el caso, se expondrán las observaciones efectuadas por el sujeto pasivo; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido en el artículo referente a requerimientos de información dentro de un proceso de determinación tributaria.⁷⁴

Una vez realizada esta diligencia, el contribuyente tendrá el término de 20 días para presentar sus reparos al acta borrador y las pruebas que considere pertinentes para corroborar sus pretensiones. Pero, también dentro de ese plazo, el contribuyente podrá aceptar y pagar los rubros que considere pertinentes, sin asumir el recargo del 20% establecido en el artículo 90 del Código Tributario.

Las particularidades del acta borrador, tales como: su lectura conjunta, ahorro del recargo y la misma oportunidad de presentar justificaciones previas a la emisión del acto administrativo, son muestras de que esta constituye un mecanismo cooperativo entre administración y contribuyente, pues correctamente ejecutada, comprende una oportunidad para que las partes eviten controversias.

Operador económico autorizado (OEA): Esta es una figura creada por la Organización Mundial de Aduanas (OMA) dentro del Marco de normas SAFE, que contiene estándares para asegurar y facilitar el comercio mundial. Cabe resaltar que entre los objetivos de este marco normativo se encuentra el fortalecimiento de la cooperación entre aduanas y empresas.⁷⁵ La OMA define esta figura en los siguientes términos:

Un OEA es una parte que interviene en el traslado internacional de mercancías con cualquier capacidad que le haya sido reconocida por o en nombre de una administración nacional aduanera que cumple con las normas de la OMA o las normas de seguridad

⁷⁴ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374*, Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010, art. 262.

⁷⁵ OMA, “Marco de norma SAFE”, *Organización Mundial de Aduanas*, junio 2018, 7, <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework.PDF?la=en>.

equivalentes de la cadena logística. Los OEA pueden ser fabricantes, importadores, exportadores, agentes aduaneros, transportistas, agentes de grupaje de carga, intermediarios, operadores de puertos, aeropuertos o terminales, operadores de transporte integrado, operadores de almacenes, distribuidores o transitarios.⁷⁶

Al respecto, de forma más sencilla y concreta, el Banco Interamericano de Desarrollo señala que OEA es un operador económico de comercio confiable y seguro, que ha sido calificado como tal por una administración aduanera, después de haber superado un proceso de auditoría a su organización y haberse verificado que cumple con una serie de estándares de seguridad en el traslado internacional de mercadería.⁷⁷

Esta figura ha sido adoptada en el ordenamiento jurídico nacional. Específicamente se encuentra regulada en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), el cual señala:

Art. 231.- Operador Económico Autorizado.- Es la persona natural o jurídica involucrada en el movimiento internacional de mercancías, cualquiera que sea la función que haya asumido, que cumpla con las normas equivalentes de seguridad de la cadena logística establecidas por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, para acceder a facilidades en los trámites aduaneros. Los Operadores Económicos Autorizados incluyen, entre otros, a fabricantes, importadores, exportadores, transportistas, consolidadores, desconsolidadores, agentes de carga internacional, puertos, aeropuertos, depósitos aduaneros, depósitos temporales, courier, operadores de terminales, y se regularán conforme las disposiciones que para el efecto emita la Directora o el Director General.⁷⁸

En la práctica, la calificación como OEA constituye una alianza entre la administración aduanera y la empresa, mediante la cual la empresa voluntariamente se compromete a cumplir con las normas y requisitos de aduanas, invertir en mejorar sus sistemas y prácticas de seguridad de la cadena logística, sistemas de prevención y gestión de riesgo en todas las etapas de traslado de las mercancías, entre otros elementos que permitan tener garantías sobre su operación.

Por su parte, la administración al calificar como OEA, previa evaluación de la seguridad de la cadena logística de la empresa, se compromete a otorgarle beneficios al operador, los cuales se encuentran relacionados principalmente con el tratamiento acelerado de sus mercancías y la reducción de procesos de control.

⁷⁶ *Ibíd.*, 44.

⁷⁷ BID, “Operador Económico Autorizado”, *Banco Interamericano de Desarrollo*, accedido 28 de marzo de 2020, párr. 2, [https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Operador-Economico-Autorizado-\(OEA\).pdf](https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Operador-Economico-Autorizado-(OEA).pdf).

⁷⁸ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, Registro Oficial 351, Suplemento, 29 de diciembre de 2010, art. 231.

En el caso ecuatoriano, los beneficios que comporta la calificación de OEA se encuentran establecidos en las Resolución No. SENAE-2019-0063-RE, emitida por el Servicio de Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), cuyo artículo 15 señala a los siguientes:

Art. 15.- Beneficios.- El OEA, de acuerdo a su eslabón, tendrá acceso a los siguientes beneficios:

1. Reconocimiento nacional e internacional como un OCE que implementa medidas de seguridad para minimizar los riesgos en la cadena logística.
2. Controles no intrusivos coordinados entre las diferentes entidades públicas.
3. Reducción de verificación por medios intrusivos o no intrusivos, de la carga y los medios de transporte, sujeta a los perfiles de riesgo.
4. Reducción de los aforos físicos y documentales de importación conforme a los criterios de perfiles de riesgo.
5. Atención prioritaria por parte de los funcionarios pertinentes a las entidades de control y apoyo.
6. Reducción de tiempos en la asignación de inspección y/o canales de aforo.
7. Asignación de un oficial de operaciones por parte de las entidades de control y apoyo.
8. Prioridad en temas de capacitaciones que realicen las entidades de control y apoyo.
9. Capacitaciones en el lugar designado por el OEA sobre temas relacionados al comercio exterior, de acuerdo a la disponibilidad de la entidad competente.
10. Uso del sello distintivo OEA para efectos de la publicidad de su empresa.
11. Publicidad por parte de la administración aduanera en la página web institucional, eventos nacionales e internacionales, entre otros, previa autorización del OEA.
12. Beneficios derivados de los acuerdos de reconocimiento mutuo.
13. Otros beneficios que establezca la normativa aduanera y los que establezca el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, previa coordinación con las demás entidades públicas, de ser pertinente.

Los beneficios que se otorgan al OEA son intransferibles, por consiguiente solo pueden acceder a los mismos quienes hubieren obtenido dicha calificación y de acuerdo al tipo de eslabón.⁷⁹

El programa de operador económico autorizado de aduanas comporta un verdadero modelo de cumplimiento cooperativo, pues comprende una asociación entre la administración y el contribuyente que genera un ganar-ganar para las partes, basada en la confianza y unión de compromisos. Pues las empresas, a cambio de su inversión en mejorar y reforzar la seguridad de su cadena logística, reciben celeridad en sus procesos, lo que también reduce la carga administrativa y la incidencia de riesgos aduaneros. Lo que finalmente mejora el flujo del comercio internacional.

⁷⁹ Ecuador SENAE, *Resolución n. ° SENAE-2019-0063-RE*, Registro Oficial 34, Edición Especial, 16 de agosto de 2019, art. 15.

En virtud de lo analizado, estas herramientas vinculan a la administración pública y a los contribuyentes, a fin de alcanzar certezas sobre la aplicación del sistema tributario, lo que apunta a la reducción de litigiosidad en la materia.

¿Existen regulaciones sobre gobernanza fiscal en la normativa ecuatoriana?

Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano se exige la implementación de prácticas de gobierno corporativo por parte de instituciones financieras, empresas prestadoras de servicios de seguros y bolsas de valores. Sin perjuicio de ello, existe una tendencia en ascenso de adopción de estas prácticas por parte de las empresas ecuatorianas.

Con rango de ley, únicamente se encuentra una referencia en el Libro I del Código Orgánico Monetario y Financiero, al regular los mecanismos de control y auditoría que deben observar las instituciones financieras, establece que el auditor interno debe informar sobre el adecuado funcionamiento del gobierno corporativo, así:

Art. 230.- Responsabilidad del auditor interno. El auditor interno verificará que las actividades y procedimientos de la entidad estén de acuerdo con las disposiciones de este Código, las regulaciones que expida la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, los estatutos y los principios de contabilidad dictados por las superintendencias y los de general aceptación. Además, el auditor interno vigilará la operación de los sistemas de control interno y el cumplimiento de las resoluciones de los organismos de control, de la Junta General de Accionistas, del directorio o de los organismos que hagan sus veces y emitirá opinión sobre el adecuado funcionamiento del gobierno corporativo o cooperativo, entre otros.⁸⁰

Mientras que la demás normativa que versa sobre la implementación de prácticas de gobierno corporativo se halla principalmente en resoluciones emitidas por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera y por la Superintendencia de Bancos, por ejemplo:

— Resolución No. 385-2017-A de la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, publicada en el Registro Oficial 44 de 24 de julio de 2017, que establece los principios de buen gobierno corporativo que deben atender las empresas de seguros y de reaseguros, y las bolsas de valores

⁸⁰ Ecuador, *Código Orgánico Monetario y Financiero*, Registro Oficial 332, 12 de septiembre de 2014, art. 230.

- La Resolución No. SB-2017-810 de la Superintendencia de Bancos, publicada en el Registro Oficial 123 de 31 de octubre de 2017, que dispone la aplicación de principios de buen gobierno corporativo para entidades financieras públicas y privadas, así como las instituciones que conforman el sistema de seguridad social.

Ahora bien, dado el objetivo principal de la investigación, corresponde analizar si dentro de estos lineamientos se hace referencia a la materia fiscal dentro de las prácticas de gobierno corporativo. En relación con este tema, se destaca que las referidas resoluciones tienen una norma en común, que establece en el código de ética de cada entidad se deberá establecer entre los principios y valores mínimos a observar, al cumplimiento de las disposiciones vigentes sobre obligaciones fiscales (Artículo 7 de la Resolución No. 385-2017-A y artículo 5 de la Resolución No. SB-2017-810).

De esta forma, se establece un primer hito en la vinculación de la fiscalidad y las prácticas de gobierno corporativo en el Ecuador, esto es, mediante el reconocimiento que el cumplimiento tributario constituye un objetivo a conseguir por parte de las empresas. Aunque la normativa no brinda prácticas ejemplificativas y herramientas de gobernanza fiscal.

No obstante, para su aplicación en el Ecuador, primero se debe superar el tinte adversarial de la relación administración–contribuyente, reemplazándolo por espacios para la comunicación y cooperación.

Siguiendo este orden de ideas, se debe considerar que el principio de legalidad en materia administrativa establece que las actuaciones de los funcionarios públicos deben ceñirse a las prescripciones legales. Respecto al tema analizado, si se aplica este principio de forma rígida, este exigiría que se establezcan de forma detallada los supuestos fácticos a considerarse. Sin embargo, la realidad económica y comercial, que es objeto del sistema tributario, es cada vez más compleja y cambiante, por tanto, esto dificultaría alcanzar la precisión en la creación normativa.

Además, en caso de que se implementen beneficios para aquellos contribuyentes que adopten buenas prácticas fiscales y aseguren un correcto cumplimiento tributario, ciertos grupos podrían considerar que esto difiere con el principio de igualdad en materia tributaria, pues solo sería aplicable por determinadas empresas.

Los problemas planteados no son insuperables. Pues, la propia ley debe establecer los supuestos normativos que debe cumplir el contribuyente para acceder a beneficios predeterminados o que permitan generar una determinada actuación administrativa,

refiriéndose a prácticas de buena gobernanza fiscal de forma general y estableciendo estándares para que los funcionarios evalúen la efectividad del sistema o herramientas de gestión de riesgos fiscales adoptadas por las empresas. Mientras que, respecto al principio de igualdad, cabe recalcar que no podría haber incidencia en la creación de tributos o exenciones, pues el ámbito a regular es exclusivamente en la aplicación del sistema tributario.

El mejor ejemplo en el caso ecuatoriano es la figura del operador económico autorizado, pues permite entender el funcionamiento y los beneficios de los sistemas de autorregulación, así como la necesidad de incentivar su implementación, corroborando su procedencia. Pues, los contribuyentes invierten en reforzar su organización y asegurar el cumplimiento normativo, mientras que las administraciones reducen sus controles y alivianan su carga.

En conclusión, si bien las regulaciones sobre gobierno fiscal son principalmente de aplicación voluntaria, conforme se ha analizado en el caso español, su inserción en el derecho positivo es procedente, mediante la regularización de temas claves como: la participación activa de los órganos directivos de la empresa y el deber de transparencia informativa. Por su parte, el ordenamiento jurídico ecuatoriano prevé mínimas reglas respecto a gobierno corporativo y sistemas de gestión de riesgos; por ende, no presenta regulaciones sobre gobernanza fiscal, pero sí contempla figuras que se muestran útiles para evaluar el grado de cumplimiento tributario por parte de las empresas.

Finalmente, vale enfatizar que un buen gobierno fiscal, en su mayor parte, depende del compromiso voluntario de los miembros de la organización. No obstante, para que resulte un sistema eficiente, también se requerirá la existencia de garantías en el sistema y colaboración por parte de la Administración Tributaria.

Conclusiones

Los mecanismos de autorregulación de las empresas, entre los que se cuentan las prácticas de gobierno corporativo han alcanzado una alta aceptación y actualmente son concebidos como sistemas necesarios para garantizar su sostenibilidad y perdurabilidad en el mercado. Dentro de estos se encuentran las estructuras de gobierno corporativo, las cuales constituyen un conjunto de principios, normas y estrategias que buscan un adecuado manejo empresarial, y permitan una estrecha vigilancia estructural, financiera y administrativa de las operaciones que se lleven a cabo. Esto apunta a mejorar las relaciones entre los distintos grupos de poder y reducir las asimetrías de información que puedan presentarse internamente o en la interacción de la empresa con sus grupos de interés.

Al respecto, se considera que la implementación de estos sistemas influye en la reputación empresarial y, por tanto, mitiga los riesgos de involucrarse en escándalos que afecten a la imagen de la compañía. En este orden, es importante que las empresas supervisen que sus actuaciones y los efectos que generen se ajusten al marco normativo, para lo cual es importante que instauren sistemas que permitan detectar incumplimientos y, en caso de errores o faltas, cuenten con mecanismos de rectificaciones, pues esto influye de manera directa en la percepción del consumidor sobre el correcto funcionamiento de la compañía y la confiabilidad de los productos o servicios que ofrece.

En este marco, se analizó que el cumplimiento de las obligaciones tributarias representa un elemento influyente en una adecuada gestión empresarial, por tener efectos directos en los resultados económicos y consecuencias en la reputación de la compañía. Así, se concluyó que la gestión fiscal puede y debe encajar dentro de una estructura de gobierno corporativo.

Al respecto, se debe resaltar que, en relación con las prácticas de gobierno corporativo tributario, se han pronunciado importantes organismos internacionales como la OCDE, la Unión Europea y el Pacto Mundial de la ONU, quienes han desarrollado la figura y recomiendan su implementación.

En la figura gobierno corporativo fiscal confluyen el derecho societario y el derecho tributario, por tratar al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias como uno de los objetivos principales de una adecuada administración empresarial, el

cual debe regularse a través de la aplicación de herramientas que permitan la prevención de fraudes fiscales y la mitigación de riesgos tributarios.

Para la implementación de estructuras de gobierno fiscal y de sistemas de cumplimiento, resulta esencial que los miembros de la empresa u organización unan esfuerzos para construir una cultura de cumplimiento. El primer paso para su ejecución es la realización de un análisis integral de la empresa, a fin de definir los conceptos, obligaciones, deberes y riesgos tributarios en los que hay que prestar más atención. Además, deben verificarse los siguientes elementos: compromiso por parte de los administradores y directores, financiamiento del programa, planificación de plazos para su implementación, designación de responsables, adopción de políticas de prevención, diseño de estrategias de protección para denuncias y mecanismos de evaluación del sistema.

Respecto a las regulaciones sobre gobierno fiscal, se ha identificado que estas son principalmente de aplicación voluntaria; sin embargo, conforme se ha estudiado en el caso español, su inserción en el derecho positivo sí es procedente, principalmente se deberá partir de la regularización de temas claves como: la participación activa de los órganos directivos de la empresa y el deber de transparencia informativa. Por su parte, el ordenamiento jurídico ecuatoriano prevé mínimas reglas respecto a gobierno corporativo y sistemas de gestión de riesgos; mientras que no prevé regulaciones sobre gobernanza fiscal, aunque sí contempla figuras que se muestran útiles para las empresas, al momento de evaluar su grado de cumplimiento tributario. Sin embargo, se resalta como un ejemplo de avanzada, a la figura del operador económico autorizado en aduanas, que constituye un modelo cooperativo entre la administración y la empresa.

Se debe reconocer que toda empresa apunta a maximizar su valor y alcanzar un éxito sostenible en el mercado, para lo cual, conforme se ha analizado a lo largo de esta investigación, deben contar con un adecuado manejo tributario. Un prototipo en la materia, lo constituye IBERDROLA S.A., empresa española que cuenta con una “Política Fiscal Corporativa”⁸¹ diseñada según sus características y aprobada por su Consejo de Administración, dentro de la cual se establecen los principios de la compañía y los procesos que ha instaurado para propender al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y contener riesgos, lo que representa un beneficio para empresa.

⁸¹ Publicada en la página web corporativa, disponible para su descarga en el siguiente link https://www.iberdrola.com/wcorp/gc/prod/es_ES/corporativos/docs/politica_fiscal_corporativa.pdf.

En conclusión, la implementación de prácticas de gobierno corporativo fiscal comporta beneficios para las empresas, por permitirles prevenir y gestionar riesgos tributarios, así como la supervisión del cumplimiento de sus obligaciones. En este orden, también favorece al sistema tributario nacional, debido a que esto apunta a reducir el índice de incumplimiento en la materia. Al respecto, hay que considerar que un buen gobierno fiscal, en su mayor parte, depende del compromiso voluntario de los miembros de la organización. No obstante, para que resulte un sistema eficiente, también se requerirá la existencia de garantías en el sistema y colaboración por parte de la Administración Tributaria.

Antes de finalizar esta investigación vale apuntar que, actualmente la implementación de herramientas de gestión de riesgos fiscales, como el *compliance* tributario, comprende una decisión voluntaria de la empresa, la cual si bien le generará grandes beneficios a la compañía, podría pasar totalmente desapercibida para la Administración Tributaria, lo que constituye un desatino para el sistema.

En esta línea, considero que representaría un importante avance para nuestro ordenamiento jurídico tributario, la creación de incentivos para que las empresas adopten estos sistemas de autorregulación y propendan a establecer prácticas de gestión interna para aminorar riesgos por incumplimiento o por planeaciones tributarias agresivas.

En este sentido, se podría tomar como ejemplo el caso japonés, referido en el capítulo segundo dentro de los modelos de cumplimiento cooperativo del Foro de Administraciones Tributarias de la OCDE. En ese caso, el organismo de control tributario otorga mérito al sistema de gobierno fiscal corporativo que apliquen las empresas y lo considera un factor atenuante de riesgo; por tanto, en dichos casos se concibe como poco o no necesaria la fiscalización por parte del órgano público.

Finalmente, en el sistema fiscal ecuatoriano se debería reconocer que las empresas y la administración no son sujetos adversos, sino que ambas pueden orientarse a un objetivo común que es el correcto cumplimiento tributario. Las empresas podrían demostrarlo mediante la implementación de prácticas de gobierno corporativo fiscal, como muestra de su capacidad y voluntad de cumplir sus obligaciones tributarias de forma transparente. Mientras que, la administración, en reconocimiento y después de verificar la solidez de la estructura, podría brindar el mejor estímulo a través de la reducción de procesos de control y fiscalización, en otras palabras, otorgar certeza a los contribuyentes de que no tendrán imprevistos en sus cuentas de impuestos.

Bibliografía

- Alonso Almeida, María del Mar. “Responsabilidad social corporativa y buen gobierno: El uso de las TICs para construir un gobierno corporativa social electrónico de la empresa”. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 82 (2008): 33-6. <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista82/82.pdf>.
- Araki, Satoru. “El Tributo y el gobierno corporativo: lo que las autoridades tributarias esperan de la compañía”. *CIAT*, 19 de marzo de 2018. <https://www.ciat.org/el-tributo-y-el-gobierno-corporativo-lo-que-las-autoridades-tributarias-esperan-en-companias/>.
- Asociación Española de Normalización. “UNE 19602: Sistema de gestión de compliance tributario”. *Asociación Española de Normalización*, febrero de 2019. <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma/?c=N0061482>
- Ayerra Eusa, Myriam. “Reforma de gobierno corporativo: más Junta”. *Garrigues*, 23 de enero de 2014. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/reforma-del-gobierno-corporativo-mas-junta.
- Bergin, Tom. “Special Report: How Starbucks avoids UK taxes”. *Reuters*, 15 de octubre de 2012. <https://uk.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax/special-report-how-starbucks-avoids-uk-taxes-idUKBRE89E0EX20121015>.
- BID. “Operador Económico Autorizado”. *Banco Interamericano de Desarrollo*. Accedido 28 de marzo de 2020. [https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Operador-Economico-Autorizado-\(OEA\).pdf](https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Operador-Economico-Autorizado-(OEA).pdf).
- Calderón, José Manuel. “El nuevo marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal”. *Ernst & Young Global Limited*. Marzo de 2015. <https://docplayer.es/78485498-Nota-tecnica-el-nuevo-marco-del-buen-gobierno-corporativo-en-materia-fiscal-introduccion-jose-manuel-calderon-consejero-academico-ey.html>
- Carpio, Romeo. “La planificación tributaria internacional”. *Revista Retos* 2, n.º 3 (2012): 53-7. <https://reunir.unir.net/handle/123456789/5966>.
- Cely, Adriana. “El gobierno corporativo y los riesgos empresariales”. En *El derecho en el contexto de la globalización*, editado por Gonzalo Andrés Ramírez Cleves y

- Mauricio Baquero Herrera, 403-22. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007.
- CIAT. “Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia”. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 2015. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_DT-2_cumplimiento_cooperativo.pdf.
- Coca Vila, Ivó. “¿Programa de cumplimiento como forma de autorregulación?”. En *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, editado por Jesús María Silva Sánchez y Raquel Montaner Fernández, 43-76. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2013.
- Corporación Andina de Fomento. *Gobierno corporativo: Lo que todo empresario debe saber*. Caracas: CAF, 2010. https://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/842/GC_todoEmpresario.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- Ecuador SENA. *Resolución n.º SENA-2019-0063-RE*. Registro Oficial 34, Edición Especial, 16 de agosto de 2019.
- Ecuador SRI. *Resolución n.º NAC-DGERCGC15-00000455*. Registro Oficial 51, Suplemento, 29 de mayo de 2015.
- Ecuador. *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Registro Oficial 351, Suplemento, 29 de diciembre de 2010.
- . *Código Orgánico Integral Penal*. Registro Oficial 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014.
- . *Código Orgánico Monetario y Financiero*. Registro Oficial 332, 12 de septiembre de 2014.
- . *Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- . *Decreto Ejecutivo 374*. Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010.
- . *Ley de Compañías*. Registro Oficial 312, 5 de noviembre de 1999.
- España Foro de Grandes Empresas. “Código de buenas prácticas tributarias”. *Foro de Grandes Empresas*. 2010. https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf.
- España. *Ley 31/2014*. Boletín Oficial 293, 4 de diciembre de 2014.

- Europa Press. “Starbucks accede a pagar más impuestos en Reino Unido”. *Europa Press*, 7 de diciembre de 2012. <https://www.europapress.es/economia/noticia-economia-empresas-starbucks-accede-pagar-mas-impuestos-reino-unido-20121207094028.html>.
- Festugato, María Ezequiel. “Compliance, ética y responsabilidad social corporativa”. *XXIV Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*. 13 y 14 de diciembre de 2018. http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/72264/Documento_completo.pdfPDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- Fontrudona Felip, Joan. “Consideraciones generales para un código de ética global”. En *La ética en los negocios*, editado por Javier Fernández Aguado y José María Aguilar López, 129-68. Barcelona: Ariel, 2001.
- Gascón, Jesús. “Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas”. *Instituto de Estudios Fiscales*. 2014. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_19.pdf.
- Granero, Gustavo. “Publicada la norma española UNE 19602 de compliance tributario”. *Asociación Española de Normalización*. 28 de febrero de 2019. <https://www.une.org/salainformaciondocumentos/NP%20Publicada%20la%20Norma%20UNE%2019602-%20feb-19.pdf>.
- Molina, Andrés y Paúl Moreno. “¿Qué es un APA en materia de precios de transferencia?”. *Pérez Bustamante & Ponce*, 19 de diciembre de 2014. <https://www.pbplaw.com/es/acuerdo-anticipado-precios-de-transferencia/>.
- Montaño Galarza, César. “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”. *Revista Foro*, n.º 15 (2011). <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395/390>.
- Muñoz Castellanos, Marina. “El buen gobierno fiscal en la reforma mercantil del 2014”. Tesis de maestría, Universidad de Barcelona, 2016. http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/97196/1/TFG_Dret_ADE_Munoz_Castellanos_Marina.pdf.
- Muñoz, Clermont. “Buen gobierno corporativo = competitividad”. *Revista E+E ESPAE y Empresa*, n.º 2 (2011): 8-12. <https://www.espae.espol.edu.ec/wp-content/uploads/2011/12/buengobiernocorporativo.pdf>.

- Navarro, Linda. “Gobierno corporativo, economía sostenible y responsabilidad social de la empresa”. En *Economía social y economía sostenible*, editado por Rosalía Alfonso Sánchez, 281-301. Navarra: Aranzadi, 2010.
- Navas Mondaca, Iván. “Los códigos de conducta y el Derecho Penal Económico”. En *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, editado por Jesús María Silva Sánchez y Raquel Montaner Fernández, 111-53. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2013.
- Nowotny, Christian. “Taxation, accounting and transparency: The missing trinity of corporate life.”, *Social Science Research Network*. 16 de junio de 2008. <https://ssrn.com/abstract=981973>.
- OCDE. “Declaración de Seúl”. *Organisation for Economic Co-operation and Development*, 14-15 de septiembre de 2006. <https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf>.
- . *La relación cooperativa: Un marco de referencia*. París: OECD Publishing, 2013.
- . *Principios de gobierno corporativo de la OCDE y del G20*. París: Éditions OCDE, 2016. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>.
- Olcese Santonja, Aldo. *Teoría y práctica del buen gobierno corporativo*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- Olier, Catherine. “IKEA flat pack tax avoidance”. *The Greens/EFA*, 25 de abril de 2016. <https://www.greens-efa.eu/en/article/news/ikea-flat-pack-tax-avoidance/>.
- OMA. “Marco de norma SAFE”. *Organización Mundial de Aduanas*, junio 2018. <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework.PDF?la=en>.
- Portalanza, Alexandra. “Gobierno Corporativo: Una aproximación teórica”. *Saber, Ciencia y Libertad* 8, n.º 1 (2013): 117-24. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5109386>.
- Rosembuj, Tulio. “Principios de gobernanza fiscal en la Unión Europea”. *El Fisco*, julio de 2017. <http://elfisco.com/articulos/tax-governance-la-union-europea-principios-gobernanza-fiscal-la-union-europea>.
- . *Tax morale*. Barcelona: Ed. El Fisco, 2016.
- Rozas Valdés, José. “Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español”. *Universidad de Barcelona*, 2016. <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99641/1/662781.pdf>.

- Santoro, María Gabriela. “Ventajas y desventajas para los contribuyentes del uso de Acuerdos de Precios Anticipados – APAs”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2017. <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5643/1/T2292-MPTFI-Santoro-Ventajas.pdf>.
- Sperber, David. “Gobierno corporativo ¿en Ecuador?”. *Iuris Dictio* 7, n.º 10 (2013): 73-94. doi:10.18272/iu.v7i10.662.
- United Nations Global Compact. “Our Mission”. *United Nations Global Compact*. Accedido 5 de mayo de 2019. <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/misión>.